

أصول المراجعة

والرقابة الداخلية

التأصيل العلمي والممارسة العملية

تأليف

دكتور

محمد توفيق محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور

محمد نصر الهواري

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

دراسات فى المراجعة

أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمى والممارسة العملية

تأليف

دكتور

محمد توفيق محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة عين شمس

دكتور

محمد نصر الهوارى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة عين شمس

مقدمة

المراجعة علم له أصول وقواعد تحكمه شأنه فى ذلك شأن أى علم من العلوم الاجتماعية ، كما أنها فن يستخدم فيه مجموعة من الاجراءات والأساليب الفنية بالاضافة الى المهارة الشخصية للمراجع .

والمراجعة بمعناها الحديث يرجع تاريخها الى النصف الثانى من القرن التاسع عشر حيث ظهرت الشركات المساهمة كشكل قانونى هام من أشكال المشروعات . وفى الشركات المساهمة ، وكذا الاشكال الاخرى لشركات الاموال يوكل المساهمون ادارة الشركة الى مجلس ادارة ينتخب لهذا الغرض ويكون مجلس ادارة الشركة مسئولاً فى نهاية كل سنة مالية عن اعداد الحسابات الختامية للشركة وميزانيتها الأمر الذى أدى بالمساهمين الى ضرورة الاستعانة بشخص فنى ومحايد لابداء رأيه فى مدى عدالة وصحة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والميزانية ولهذا ظهرت الحاجة الى تعيين مراجع بمعرفة المساهمين لفحص حسابات الشركة .

وبالاضافة الى تطور الاشكال القانونية للمشروعات فلقد كان للعديد من التشريعات التى ظهرت فى كثير من بلدان العالم أثر فى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة وانتشارها مثل التشريعات الضريبية والاقتصادية والمالية وغيرها من القوانين الاخرى كما كان لجهود أصحاب المهنة والتنظيمات المهنية أثر فعال فى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة ومن هذه التنظيمات فى مصر نقابة التجاريين (شعبة المحاسبة والمراجعة) وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وغيرها من المنظمات المحاسبية الوطنية والعالمية .

وفى التنظيمات التى لا تهدف لتحقيق الربح ومنها الجمعيات التعاونية والوحدات الحكومية المختلفة حيث تنفصل الملكية عن الادارة تظهر الحاجة الى وجود شخص خارجى فنى ومحايد لفحص حسابات هذه الوحدات للتحقق من سلامة تصرفات المسئولين عنها ، وقد يتولى هذه المهمة المراجعون بالجهاز المركزى للمحاسبات . وفى بعض الوحدات التعاونية - بصفة خاصة الوحدات الأساسية أو المحلية - يتولى هذا الفحص أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة .

ويهدف هذا الكتاب الى شرح وتوضيح الأصول العلمية لعملية المراجعة
والأساليب الفنية والإجراءات العملية لممارستها من خلال أربعة أقسام :

- القسم الأول : الاطار الفكرى والتنظيمى للمراجعة .
- القسم الثانى : العمل الميدانى للمراجعة .
- القسم الثالث : التقرير عن عملية المراجعة .
- القسم الرابع : الاطار العلمى للمحاسبة وتأثيره على القوائم المالية الختامية
ومدى مسئولية واعتماد مراقب الحسابات عليها .

ونأمل ان يكون فى هذا المرجع عوناً للدارسين والباحثين والممارسين لمهنة
المحاسبة والمراجعة فى مصر والعالم العربى .

والله ولى التوفيق ،،،

المؤلفان

القسم الأول
الاطار الفكرى والتنظيمى للمراجعة

Ph¹ → Mineral sand
[L Say 01]

الباب الأول
الاطار الفكرى للمراجعة

الفصل الأول التعريف بالمراجعة

أولاً : طبيعة المراجعة :

يمكن النظر لاصطلاح مراجعة بصفة عامة على انه عملية تحقق من مدى صحة وسلامة أعمال أو تصرفات الآخرين الأمر الذي يتعين معه أن تستند عملية المراجعة الى أساس (فكرى) منطقي يوفر لنا النهم الشامل لأبعاد هذا الاصطلاح وكيفية تطبيقه .

وتتطلب عملية المراجعة القيام بفحص هذه الأعمال والتصرفات في ضوء قواعد معينة حتى يمكن تكوين رأى ، (موضوعي عن مدى صحة وسلامة هذه الأعمال والتصرفات ، ومن ثم فإن اكتشاف الأخطاء (أو) الفش في هذه التصرفات أو تلك الأعمال ليس هدفا أصيلا لعملية المراجعة والا تحولت هذه العملية - المراجعة - الى عملية تصيد للأخطاء ، ولعل اكتشاف الأخطاء والفش في الأعمال والتصرفات يعتبر بمثابة منتج عرضي لعملية المراجعة بحيث تصبح المراجعة اسلوبا لترشيد الأداء والحكم على مدى سلامته

ولا يختلف طبيعة مفهوم المراجعة عند تطبيقه على المشروعات الاقتصادية عن كونه أيضا فحص للأحداث الاقتصادية داخل المشروع للتحقق من مدى سلامتها وصحتها وفقا لقواعد معينة هي قواعد وأصول المحاسبة المتعارف عليها ، وهو ما يطلق عليه مراجعة الحسابات وهو محور تركيزنا بهذا المؤلف .

ثانياً : تعريف المراجعة :

تتعدد تعريفات المراجعة ولعل أكثرها شمولاً واتساعاً ذلك التعريف الذي وضعته جمعية المحاسبين الأمريكية والذي جاء كما يلي

المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للآليات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه

المعاملات وتتايجها مع المقاييس الموضوعية لها ثم توصيل النتائج التى يتم التوصل اليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التى تنشرها الوحدة محل المراجعة

والقول بأن المراجعة عملية منظمة يقتضى توافر مجموعة من الأساليب الفنية والاجراءات العملية التى تستند على اطار فكرى يحتوى على مجموعة من المبادئ أو المعايير والمفاهيم والفرضيات بقصد تحقيق أهداف معينة .

وكون المراجعة تتطلب الحصول على أدلة موضوعية للاثبات وتقييم هذه الأدلة، فإن تجميع هذه الأدلة يجب أن يبعد عن التحيز الشخصى حتى يتصف بالموضوعية وإن كنا لاننكر أن درجة الموضوعية يمكن أن تختلف من دليل لآخر من أدلة الاثبات .

وحيث أن المراجع ، فى سبيل تكوين رأيه عن القوائم المالية ، يبحث فى مدى سلامة التصرفات الاقتصادية ونتائج هذه التصرفات بالوحدة محل المراجعة ، فإن هذا يعنى أن المراجعة لا تقتصر على البيانات الظاهرة بالقوائم المالية وإنما تتعداها الى فحص نظام المعلومات الذى تتولد عنه بيانات هذه القوائم بالإضافة الى السياسات والقواعد والمقاييس المعمول بها فى الوحدة مثل الموازنة التخطيطية وقواعد الرقابة الداخلية .

والتعريف السابق للمراجعة يتسع ليشمل كافة انواع المراجعة والتى سوف تعرضها فيما بعد .

وإذا كنا بصدد تعريف مراجعة الحسابات التى يقوم بها شخص (أو جهة) من خارج المشروع ويطلق عليه مراقب الحسابات فيمكن تعريفها كما يلي :

المراجعة علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه واجراماته يهتم بالفحص الفنى المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل

المراجعة بقصد ابداء الرأي فى مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة
ثالثا : أنواع المراجعة :

يمكن تحديد الأنواع المختلفة للمراجعة من زوايا متعددة ، فقد ينظر للمراجعة من زاوية القائمين بأدائها أو من حيث الالتزام بإجرائها ، أو من حيث درجة شمولها أو من حيث توقيت أدائها .

١ - من حيث القائمين بأدائها

قد يقوم بأداء عملية المراجعة شخص (أو جهة) من خارج الوحدة محل المراجعة ويطلق عليها فى هذه الحالة : المراجعة الخارجية ، أو يقوم بها هيئة مؤهلة من موظفى الوحدة ويطلق عليها فى هذه الحالة المراجعة الداخلية .

وتختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية من حيث الهدف من وراء كل منهما ، ونطاق العمل ، الأساليب المستخدمة ، والتبعية فالهدف الرئيسى للمراجعة الخارجية هو ابداء الرأي فى مدى صحة وعدالة الأرقام التى تشتمل عليها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة بينما الهدف من المراجعة الداخلية هو التحقق من مدى التزام العاملين بالوحدة بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعية بمعرفة ادارة الوحدة بالاضافة الى تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء بهذه الوحدة . ومن حيث نطاق العمل فان المراجعة الخارجية تهتم اساسا بالتصرفات المالية للوحدة محل المراجعة وهو ما يتطلب التركيز على نظام الرقابة الداخلية بهذه الوحدة ونظامها المحاسبى أما المراجعة الداخلية بالاضافة الى تقييم نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى المتبع بالوحدة فيمتد نشاطها - وبصفة خاصة نشاط التقييم - الى كافة

الأمور التي ترى إدارة الشركة أو الوحدة فحصها والتقرير عنها . ومن حيث الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة فإن المراجعة الخارجية تهتم أساسا بالأساليب الفنية لتجميع أدلة الإثبات الموضوعية عن الأحداث المالية للوحدة ونتائجها بينما يستخدم المراجع الداخلي العديد من هذه الأساليب بالإضافة الى أساليب أخرى كمعايير للتكلفة والنسب المالية وتحليل الانحرافات عن خطة الموازنة بالشكل الذي يمكنه من تحقيق الاهداف المحددة له من قبل إدارة الوحدة ومن حيث التبعية فإن المراجع الخارجي يعتبر وكيلا عن أصحاب أو ملاك الوحدة محل المراجعة ومن ثم فهو يتمتع بالاستقلال أو الحياد عن إدارة هذه الوحدة أما المراجع الداخلي فهو موظف بالوحدة محل المراجعة ومن ثم فهو يتبع لإدارة هذه الوحدة ويأتمر بأوامرها مما يحد من درجة استقلاله وحياده .

ومع هذه الاختلافات فإن كفاءة المراجعة الداخلية بالوحدة محل المراجعة تعتبر خير عون للمراجع الخارجي لهذه الوحدة في بعض الأمور مثل وضع برنامج المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة ومدى الالتزام بتطبيقه .

٢- من حيث الالتزام بإجراء عملية المراجعة :

قد تلتزم الوحدة بإجراء المراجعة لقوائمها المالية المنشورة عن طريق شخص (أو جهة) فنى ومحاييد من خارج الوحدة تنفيذا لمتطلبات قانونية معينة وفى هذه الحالة يطلق على المراجعة " مراجعة الزامية " . ففى شركات الأموال فى مصر يتطلب القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنظم لعمل هذه الشركات ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجى للشركة بمعرفة الجمعية العمومية (أصحاب الشركة) ، كما ان قوانين التعاون الزراعى والاستهلاكى والاسكانى تلزم مجلس إدارة الجمعية بتعيين محاسب قانونى للجمعية يتولى

فحص حساباتها واعداد حساباتها الختامية والميزانية فى نهاية كل سنة مالية وتقديمها لجهات الاشراف والرقابة (الاتحاد التعاونى المختص ، الجمعية الاتحادية ، أو هيئة تعاونيات البناء والاسكان) - كما أن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد ألزم كل معول يبلغ رأسماله عشرة الاف جنيه فاكتر أن يمسك حسابات منتظمة ويقدم اقراره الضريبي فى نهاية السنة المالية مرفقا به حساباته الختامية وميزانيته معتمدين من أحد المحاسبين القانونيين .

وفى حالة عدم وجود التزام قانونى على الوحدة بإجراء عملية المراجعة فانها تصبح "مراجعة اختيارية" ومن الناحية العملية فإن الوحدات غير الملزمة بإجراء عملية المراجعة فى مصر هى المنشآت التى يقل رأسمالها عن ١٠٠٠٠٠ جنيه وغالبا لا تتم المراجعة فى هذه الوحدات إلا فى حالات خاصة كطلب انتمان من أحد البنوك .

٢- من حيث درجة شمول عملية المراجعة :

غالبا ماتم عملية المراجعة الخارجية للحسابات للقوائم المالية للوحدة محل المراجعة (الحسابات الختامية والميزانية ويطلق عليها " المراجعة الكاملة" . وفى حالات خاصة قد يطلب من المراجع الخارجى اجراء فحص جزئى لقائمة معينة كالميزانية أو لنوع معين من الحسابات كمراجعة حسابات التكلفة لأغراض معينة ، ومثل هذه المراجعة تسمى " المراجعة الجزئية" .

فى حالة المراجعة الكاملة لاتوجد اية قيود على الاجراءات والاساليب التى يستخدمها المراجع لتكوين رأى فنى محايد عن نتيجة نشاط الوحدة ومركزها المالى ، أما فى حالة المراجعة الجزئية يقتصر الرأى الذى يصدره المراجع على الجزئية محل الفحص وهو ما ينعكس على حدود مسئولية المراجع .

٤ - من حيث توقيت أداء عملية المراجعة :

عندما يتوافر بالوحدة محل المراجعة نظام قوى للرقابة الداخلية - وهو ما سوف نتناوله بالباب الرابع - يمكن للمراجع الخارجى أن يعتمد على الضوابط القائمة به فمن الممكن عمليا أن تتم عملية المراجعة فى نهاية السنة المالية وتسمى "المراجعة النهائية" . أما فى حالة عدم وجود هذا النظام أو عدم كفاية الضوابط القائمة به أو عدم الالتزام بتطبيق هذا النظام بالوحدة محل المراجعة فيجب أن تتم المراجعة على مدار السنة بزيارات متكررة . للمراجع وتسمى "المراجعة المستمرة" .

فى بعض الاشكال القانونية للمشروعات كشركات الأموال قد يتطلب القانون المنظم لعمال هذه الشركات أو لائحته التنفيذية أن يقوم مراقب حسابات الشركة بزيارتها على مدار السنة وإجراء الاختبارات المناسبة ، وبصرف النظر عن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلى فى هذه الشركات فإنه من الناحية العملية يتطلب الأمر أن تكون المراجعة بها مراجعة مستمرة .

رابعا : الأخطاء والفسح ومسئولية مراقب الحسابات عن اكتشافها :
يعتبر حدوث خطأ أو غش فى أى عمل من الأمور غير المرغوب فيها ، وقد يتصور البعض أن مراقب الحسابات يعد مسئولا عن اكتشاف أى خطأ أو غش يقع خلال الفترة محل الفحص .

قد ترتكب الأخطاء عن غير قصد أو عمد وذلك عندما يكون العاملان بالادارة المالية أو الحسابات غير مؤهلين بدرجة كافية من الناحية العلفية أو العملية وهو ما يعتبر مؤشرا لضرورة اجراء التأهيل اللازم لهؤلاء العاملين بتدريبهم أما فى حالة ارتكاب هذه الأخطاء عن عمد فعليا ما يكون ذلك بقصد تغطية اختلاس ، أو ارتكاب وغش لتضليل مستخدمى القوائم المالية كإظهار الأرباح بأكثر من الحقيقة للحصول على حوافز ومكافآت أو إظهارها بأقل الحقيقة للهروب من الضرائب مثلا وجميعها

أمور غير مرغوب فيها .

ويمكن تقسيم الأخطاء بصفة عامة الى :

١ - أخطاء الحذف أو السهو .

٢ - أخطاء ارتكائية وتقسم الى :

أ - أخطاء كتابية .

ب - أخطاء فنية .

د - أخطاء متكافئة .

ويتعين لقاء بعض الضوء على هذه الأخطاء .

١ - أخطاء الحذف أو السهو :

تشمل هذه الأخطاء عدم اجراء قيد محاسبي لعملية بأكملها - حذف كلى ،
أو عدم قيد أو ترحيل جانب واحد من القيد المحاسبي (حذف جزئى) .
أخطاء الحذف الكلى لا تؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة وبالتالي
لاكتشف الا عند فحص عمليات الوحدة محل المراجعة ، بينما حذف جزء
من القيد يؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة مما يسهل اكتشافه
ويبدأ البحث بالرجوع الى القيود المحاسبية التى تعادل مبالغها قيمة الفرق
بين جانبي ميزان المراجعة .

٢ - أخطاء ارتكائية :

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة لاجراء القيود المحاسبية للعمليات بطريقة غير
صحيحة كليا (ولايتأثر بها ميزان المراجعة) أو جزئيا (وقد يتأثر أو لايتأثر
بها ميزان المراجعة) . وفى تشمل أخطاء كتابية ، أخطاء فنية ، وأخطاء
متكافئة .

أ - الأخطاء الكتابية :

وتنشأ هذه الأخطاء فى حالات عديدة مثل ترحيل مبلغ بنفس الجانب

ولكن بحساب خاطيء (مثل ترحيل قيمة مبيعات أجلة للعميل (أ)
بالجانب المدين ولكن بحساب العميل (ب) ، وهذا الخطأ لاكتشف
بميزان المراجعة . أو ترحيل مبلغ بالحساب الصحيح ولكن بالجانب
الخطأ من هذا الحساب (كترحيل قيمة مشتريات أجلة من المورد (أ)
بالجانب المدين بحسابه بدلا من ترحيلها الى الجانب الدائن) وهذا
الخطأ يمكن اكتشافه بمعرفة الفرق بين جانبي ميزان المراجعة وقسمته
على (٢) والبحث عن المبلغ المعادل لنتائج القسمة وتتبع ترحيله لدفاتر
الاستاذ هذا ما لم يكن قد حدث خطأ آخر تكافأ مع الخطأ الأول
بتففس المبلغ وعوضه وبالتالي لا يؤثر على ميزان المراجعة من حيث
توازنه الحسابي . وقد يكون الخطأ في كتابة أو نقل المبلغ فقط مثل
نقل مبلغ ٣٦٠ جنيه على أنه ٣٠٦ جنيه بنقص قدره ٥٤ جنيه مع أن
الترحيل تم بالجانب الصحيح للحساب الخاص بالعملية ، وهذا الفرق
دائما يقبل القسمة على (٩) ، وقد يحدث مثل هذا الخطأ أيضا في
نقل المجاميع من صفحة الى أخرى وهو يؤثر على التوازن الحسابي
لميزان المراجعة .

ب - الأخطاء الفنية :

ترجع هذه الأخطاء الى عدم التطبيق الصحيح للأصول المحاسبية
عند التوجيه للحسابي للقيود ويطلق عليها أيضا الأخطاء الاصولية .
ومن أمثلة هذه الأخطاء قيد مصروف ايرادى على أنه مصروف
رأسمالى أو العكس وهو خطأ لا يؤثر على التوازن الحسابي لميزان
المراجعة رغم انه يؤدي الى أخطاء فى قياس النتيجة الصحيحة
لنشاط الوحدة ومركزها المالى . وهذه الأخطاء لاكتشف الا بالفحص
المستندى لعمليات الوحدة والتوجيه المحاسبى لها .

ج - الأخطاء المتكافئة :

ويطلق على هذه الأخطاء أيضا " أخطاء معوضة " أى أن الخطأ المرتكب قد حدث خطأ آخر بنفس القدر بالجانب العكسى للخطأ الأول ومن ثم تكافأ الخطأان ولا يؤثر ذلك على توازن ميزان المراجعة ، ومن أمثلة هذه الأخطاء ترحيل مبلغ بالزيادة بأحد بنود المصروفات ومبلغ مقابل له بالنقص فى بند آخر من بنود المصروفات أو مبلغ مقابل له بأحد بنود الإيرادات وبالتالي يعوض الخطأ الثانى الخطأ الأول ولا تتأثر بذلك نتائج الأعمال - أما إذا كان الخطأ الأول بأحد بنود حسابات النتيجة والخطأ المعوض له بأحد حسابات الميزانية فإن نتائج الأعمال تكون غير صحيحة وأيضا يصبح المركز المالى غير معبر عن الواقع - مثل هذه الأخطاء لاكتشف الا بالفحص المستندى لعمليات المنشأة أو الوحدة محل المراجعة.

وقى ضوء ماتقدم لسل التساؤل الذى يطرح هو عامدى مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف مثل هذه الأخطاء أو الفش . لاشك فى أن مراقب الحسابات فى أى وحدة مسئول عن بذل العناية المهنية الواجبة أو عناية الرجل المعتاد فى فحص حسابات الوحدة محل المراجعة ومستنداتها لإبداء الرأى فى مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بحساباتها الختامية والميزانية ، ومن ثم اذا ثبت أن مراقب الحسابات لم يبذل العناية الواجبة فإنه يصبح مسئولا عن نتيجة هذا الخطأ (مسئولية مدنية ، مسئولية جنائية ، مسئولية تأديبية) بحسب نوعية الخطأ المرتكب وسوف نتعرض فيما بعد لحدود هذه المسئوليات .

الفصل الثانى

أطار نظرية المراجعة

مقدمة :

تشير معظم الكتابات الى أن المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للاثبات تتعلق بالمعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعية لها ، ثم توصيل النتائج التى يتم التوصل اليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التى تنشرها الوحدة محل المراجعة .

والقول بأن المراجعة عملية منظمة يقتضى توافر مجموعة من الاساليب الفنية والاجراءات العملية التى تسند على اطار فكرى يحتوى على مجموعة من المبادئ أو المعايير بقصد تحقيق أهداف معينة .

وكون المراجعة تتطلب الحصول على أدلة موضوعية للاثبات وتقييم هذه الأدلة، فإن جميع هذه الأدلة يجب أن يبعد عن التحيز الشخصى حتى يتصف بالموضوعية وإن كنا لاننكر أن درجة الموضوعية يمكن أن تختلف من دليل لآخر من أدلة الاثبات .

وحيث ان المراجع ، فى سبيل تكوين رأيه عن القوائم المالية ، يبحث فى مدى سلامة التصرفات الاقتصادية ونتائج هذه التصرفات بالوحدة محل المراجعة ، فإن هذا يعنى أن المراجعة لا تقتصر على البيانات الظاهرة بالقوائم المالية وإنما تتعداها الى فحص نظام المعلومات الذى تتولد عنه بيانات هذه القوائم بالإضافة الى السياسات والقواعد والمقاييس المعمول بها فى الوحدة مثل ، الموازنة ، وقواعد الرقابة الداخلية .

وحيث ان التعريف الملائم للنظرية فى مجال المحاسبة (أ) أنها مجموعة مترابطة من المبادئ الواقعية والفرضيات والمفاهيم تشكل اطار يستند اليه فى مجال معين للبحث . وأن المراجعة أيضا تستند على مجموعة من الفرضيات

والمفاهيم ، والمعايير والتي تمثل فى واقع الامر مبادئ قياسية^(١) Normative Principles تنصف بالواقعية وتلقى قبولا مهنيا عاما ، فان هذا يمكننا من القول بأن المراجعة ، بالاضافة الى كونها فن أو تطبيق ، علم يحكمه اطار فكرى يحتوى على مجموعة من المعايير والاجزاءات والفرضيات والمفاهيم Standards Procedures Postulates & Concepts لتحقيق اهداف معينة باستخدام أساليب واجراءات متنوعة ، ويمكن ان يطلق على هذا الاطار الفكرى اطار نظرية المراجعة . The Structure of Audit Theory

أولا : موقع المعايير فى نظرية المراجعة

تمدنا النظرية بأساس لتنظيم الفكر وتنفيذ العمل ، وتساعد نظرية المراجعة فى وصف وتفسير القرارات التى يتعين على المراجع اتخاذها عند تنفيذ عملية المراجعة ، حيث يعتمد على نظرية المراجعة فى اتخاذ اقرارات المتعلقة بكل خطوة من الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة . وتشتمل نظرية المراجعة كما سبقت الإشارة ، على سلسلة مترابطة من الفرضيات والمفاهيم ، والمعايير (أو المبادئ والقواعد المنظمة للسلوك) ، والاهداف والاجراءات ، ونتناول فيما يلى كلا من هذه العناصر .

(١) أنظر :

Wabster's Third New International Dictionary. Unabridged (Springfield, Mass. G. & C. Merrian Co., 1961). P. 2371. Edon S. Hendriksen, "Accounting Theory" Third ed, Richard D. Irwin, Inc. (Homewood, Illinon, 1977), PP. 1-7.
(2) Eric L. Kohler. "Dictionary, for accountants", Fifth Edition, Prentice-Hall, Inc., (Englewood Cliffs, (N.J., 1975) p. 375.

أولاً : فرضيات ومفاهيم المراجعة : Auditing Postulates and Concepts
تعرف الفرضيات بأنها متطلبات أو معتقدات أساسية تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار Ideas كما تعرف المفاهيم على أنها تعميمات Generalization أو أسس للتفكير وهي في المراجعة تعبر عن عموميات عريضة تستنتج من الفرضيات (١).

وتعتبر الفرضيات التالية أساسية في نظرية المراجعة :

١- لا يوجد تعارض في المصالح بين المراجع والقائمين بتجهيز المعلومات المالية :

المسئولية الأساسية للمراجع أن يؤكد للمستثمرين والمقرضين ومستخدمي بيانات القوائم المالية بصفة عامة أن هذه القوائم قد تم عرضها بأمانة وموضوعية، ومن ثم فإن دور المراجع يقتصر على عملية فحص القوائم بكون أعداد القوائم ذاتها أى أنه يعمل كمراجع فقط . ويرتبط بهذه الفرضية مفهوم حياد المراجع أو استقلاله سواء عند وضع برنامج المراجعة أو جمع أدلة الإثبات أو التعبير عن رأيه في تقرير المراجعة . وتبعاً لذلك فإن المراجع يعتبر طرفاً محايداً بين إدارة المنشأة وأصحاب المصالح بها .

٢- المراجع يلتزم بواجبات مهنية محددة :

يحكم أى مهنة منظمة أخلاقيات وسلوك معين ومستوى متعارف عليه للآداء فيما بين أعضاء هذه المهنة . وفى مجال المراجعة تتولى التنظيمات المهنية وضع دستور للمهنة يحدد هذه السلوكيات ومستويات الآداء ، ويفترض أن المراجع يلتزم بهذه القواعد المنظمة للمهنة والا تعرض لما يترتب على مخالفة هذه القواعد من جزاءات .

(1) C. William Thomas & Emerson O, Henke, "Auditing, Theory and Practice. Wadsworth, Inc. (California, 1983) PP. 53 - 54.

٣- المعلومات المالية يمكن تحقيقها :

يتم تحقيق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية باستخدام أدلة موضوعية للأدلة ، الأمر الذي يبرز أهمية مفهوم موضوعية هذه الأدلة . ويفترض أن المعلومات المالية قابلة للتحقيق ويؤيد ذلك تتفق الحاجة الى المراجعة .

٤- الرقابة الداخلية الفعالة تمنى ضمنها امكانية الاعتماد على المعلومات المالية :

تستند الرقابة الداخلية ، على مجموعة من المقومات التي تساعد في المحافظة على أموال المنشأة ، وتحقيق الدقة في البيانات المحاسبية ومن ثم درجة الاعتماد عليها ، والارتقاء بالكفاءة الانتاجية . والتحقق من الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة . وتبعاً لذلك اذا ماتوافر بالوحدة محل المراجعة نظام فعال للرقابة الداخلية فان مخرجات نظام المعلومات الذي تسير عليه هذه الوحدة يمكن الاعتماد عليه سواء بالنسبة لادارة الوحدة أو اصحاب المصالح فيها .

٥- في ظل عدم توافر معلومات عن تغير الظروف فان الحقائق القائمة بالماضى تظل سارية بالمستقبل :

تشير هذه الفرضية الى ان المراجع يجب ان يأخذ في الحسبان خبراته السابقة عن الوحدة محل المراجعة عند اجراء عملية المراجعة للفترة الحالية ، ومن أمثلة هذه الخبرات المعلومات التي توافرت لديه في الفترات السابقة عن الأعمار الانتاجية للأصول عند حساب الإهلاكات ، طبيعة وحالة الديون المستحقة للوحدة لدى الغير وذلك لتقدير الديون المشكوك في تحصيلها ، ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالوحدة ، والعقود التي ارتبطت بها الوحدة وتمتد لعدة فترات ، والمبادئ المحاسبية التي تسير عليها الوحدة والتي يجب ان تكون متسقة مع المبادئ المتعارف عليها أو التي تلقى

قبولا عاما . وهذه الامثلة توضح مدى ارتباط هذه الفرضية بأحد الفرضيات المحاسبية الهامة وهي استمرار المشروع . Going Concern .

٦ - عدالة العرض تقتضى ضمنا الالتزام بالمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها وای مقاييس اخرى تلقى قبولا عاما :

تؤكد هذه الفرضية على أهمية الحكم (الرأى) الذى يتوصل اليه المراجع من خلال اجراء عملية المراجعة واعداد التقرير . وقد كان المراجعون يستخدمون اصطلاحى حقيقى True وصحيح Correct للتعبير عما توصلوا اليه من نتائج تتعلق بالقوائم المالية ، عندما اعترفت التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بأن هذين الاصطلاحين لايتسقان مع طبيعة القياس المحاسبى فقد

حل محلها اصطلاح تعرض بعدالة Fairly Presented^(١) وهو يتطلب ان

يقوم المراجع قبل ان يوقع على تقرير المراجعة بالتحقق من :

- ان المبادئ المحاسبية التى تم تطبيقها تلقى قبولا عاما .
 - ان المبادئ المحاسبية التى تم تطبيقها تلائم ظروف وطبيعة النشاط محل المراجعة ، والثبات فى استخدام تلك المبادئ .
 - ان القوائم المالية تشتمل على المعلومات التى تجعل منها وسيلة اعلام ملائمة .
 - ان المعلومات المعروضة فى القوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها بطريقة معقولة .
 - ان القوائم المالية تعكس بشكل سليم ما اذا كانت النتائج والمعاملات التى تحققت تعتبر معقولة .
- ويستخلص مما سبق ان هذه الفرضية تركز على امرين هما التحقق من الدقة المحاسبية والافصاح الكافى عن الأمور التى تفيد وتهم قارئ القوائم

المالية .

(1) Statement on Auditing Standards (SAS) 5, Paragraphs 5 - 8 (New York : AICPA, 1975), as Amended by SAS 43 (New York : AICPA, 1982)

ثانيا : معايير المراجعة : Auditing Standards

معايير المراجعة عبارة عن مقاييس للأداء المهني يتعين على المراجع استيفائها عند إجراء عملية المراجعة ، وباستعراض الكتابات التي تصدرها التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة (مثل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ، معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ، مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز . . .) والتي تختص باصدار القواعد المنظمة لممارسة أنواع المراجعة . نجد ان هذه الكتابات تبدأ عادة بعرض معايير المراجعة التي وان اختلفت في طرق تبويبها الا أنها لا تختلف من حيث المضمون أو الجوهر ، وسوف نتناول في الفصل التالي هذه المعايير ومذلول كل منها .

ثالثا : أهداف المراجعة : Auditing Objectives

تعتبر الأهداف عن اغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين ، ومن ثم فهي تمثل نتاج للوظيفة . والهدف الرئيسى للمراجع الخارجى هو ابداء رأيه فى مدى عرض القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة . والواقع ان هذا الرأى يمثل خلاصة سلسلة من عمليات الاستقراء والاستدلال والاستنتاج والحصول على البراهين والادلة المنطقية .

ويرتبط بالهدف الرئيسى لعملية المراجعة مجموعة من الاهداف الفرعية يتعين على المراجع ان يضعها نصب عينيه عند مراجعة وتحقيق ارصدة الحسابات المختلفة التى تتضمنها القوائم المالية . ويوجد فى العادة ستة اهداف فرعية للمراجعة يتعين الوصول اليها جميعا او بعضها عند فحص رصيد كل حساب من الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية للوحدة محل المراجعة ، ونوجز هذه الاهداف فيما فىلى :

١ - الافصاح المهنى الأمين لبنود القوائم المالية

يبرز هذا الهدف ضرورة التحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس وعرض كافة بنود القوائم المالية للوحدة محل

المراجعة ، ومدى الثبات فى تطبيق تلك المبادئ والاصول من فترة مالية
لاخرى . هذا بالاضافة الى التحقق من الالتزام بالسياسات التى تضعها
ادارة الوحدة ومدى توافقها مع القوانين والاعراف السائدة ، وكذا الالتزام
بأية أنظمة خاصة كالنظام المحاسبى الموحد وقوانين الهيئات المتخصصة
كالبنوك والتأمين بالنسبة للوحدات الملتزمة بتطبيق مثل هذه الأنظمة . وعلى
المراجع ان يستخدم من الاجراءات مايلزم للتحقق من هذه الأمور والافصح
عن ذلك فى تقريره .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات واكتمالها :

يتطلب هذا الهدف من المراجع أن يتحقق من تسجيل كافة المعاملات التى
تمت خلال الفترة المالية ومن أنها تعكس كافة التغيرات التى حدثت فى موارد
والالتزامات الوحدة المحاسبية على مدار الفترة محل المراجعة الامر الذى
يستلزم .

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من دقة الحسابات والمعاملات ومدى
انتظام السجلات المحاسبية وعدم وجود ثغرات فى هذا النظام تستخدم
فى ارتكاب حالات غش أو اختلاس .

- التحقق من أن كافة المعاملات التى تمت مؤيدة بالمستندات الكافية لتعزيز
صلاحيتها (اكتمالها) أخذاً فى الحسبان طبيعة كل عملية وطبيعة نشاط
العمل .

ويتعين على المراجع استيفاء هذا الهدف بالنسبة لكافة بنود الحسابات
التي تتضمنها القوائم المالية للوحدة محل المراجعة .

٣ - التحقق من الملكية والحقوق والالتزامات :

يجب على المراجع أن يتحقق من الملكية للعديد من الاصول ، ومع ان
الحيازة تعتبر قرينة على الملكية لبعض الاصول الا انه يتعين اتخاذ اجراءات
اضافية للتأكد من ان الاصول المسجلة بالدفاتر مملوكة للوحدة ، فعلى سبيل

المثال يمكن فحص العقود المسجلة للتحقق من ملكية العقارات ، وفحص فواتير (عقود) الشراء والبيع للتحقق من ملكية المخزون من البضائع .
كما يقتضى الامر أن يتحقق المراجع من ان الحقوق والالتزامات المدرجة بقائمة المركز المالى للوحدة ناتجة عن معاملات هذه الوحدة وأنه لا توجد اى من هذه الحقوق والالتزامات لم تسجل بالدفاتر ويمكن للمراجع ان يستخدم اسلوب المصادقات فى هذا الصدد .

٤ - التحقق من التوزيع الزمنى للمعاملات :

ينطوى هذا الهدف على ضرورة تحقق المراجع من ان الايرادات والنفقات قد تم توزيعها بشكل سليم على الفترات المحاسبية الامر الذى يتطلب تحقيق كافة المعاملات التى حدثت قبل نهاية الفترة المالية وتم تسجيلها كجزء من معاملات هذه الفترة ويمكن استيفاء هذا الهدف بفحص التسلسل الرقمى للمستندات وتحديد ما يخص الفترة الحالية واجراء قيود التسويات اللازمة بخصوص المقدمات والمستحقات وتقدير المخصصات المختلفة ... الخ .

٥ - التحقق من الوجود او الحدوث :

يعتمد التحقق من الوجود او الحدوث على طبيعة البند ، ويعتبر المراجع مسئولا بالدرجة الاولى عن التحقق من وجود الاصول ومن تسجيل كافة الالتزامات اخذا فى الحسبان تكلفة الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة للتحقق من وجود أو حدوث كل بند من بنود القوائم المالية .

٦ - التحقق من التقييم :

يعتبر هذا الهدف من الاهداف الفرعية الهامة للمراجعة وبصفة خاصة بالنسبة للبنود غير النقدية . ويتم تقييم الاصول بتكلفتها التاريخية ، أو التكلفة أو السوق ايهما اقل تطبيقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها . وفى الآونة الاخيرة ظهرت بعض الاتجاهات التى تنادى بالافصاح عن التكلفة التاريخية المعدلة وكذا التكلفة الجارية الامر الذى قد يتطلب ادخال

عنصر التقدير الشخصى فى التقييم ، ومع ذلك لم يتحدد حتى الآن بشكل واضح مسئولية المراجع بخصوص هذه الاتجاهات .

رابعاً : اجراءات المراجعة :

تعكس الاجراءات تصرفات معينة يتعين القيام بها عند تنفيذ نشاط معين ، وهى تختلف عن معايير المراجعة من حيث كونها ترتبط بتصرفات معينة يجب القيام بها بينما تعبر المعايير عن اغراض نوعية يتعين استيفائها ويتم تحديد اجراءات المراجعة - والتي تختلف من بند الى بند آخر من بنود القوائم المالية - فى شكل خطوات باتباعها نصل الى أهداف المراجعة ، ويطلق على هذه الخطوات برنامج المراجعة .

ونخلص مما تقدم الى ان المراجعة كعلم تستند على اطار فكرى قوامه مجموعة من الفرضيات والمفاهيم والمعايير والاهداف والاجراءات ، وأن هذه المقومات تترابط مع بعضها البعض .

ثانياً - معايير المراجعة المتعارف عليها (١)

أهميتها :

يجدر بنا قبل التعرض لأهمية معايير المراجعة ، ان نفرق بين اجراءات المراجعة ومعايير المراجعة ، من حيث ان الاجراءات تتعلق بالتصرفات التى يجب انجازها ، بينما تعبر المعايير عن المقاييس النوعية المتعلقة بتنفيذ تلك التصرفات ، بالاضافة الى الموضوعية التى يجب الوصول اليها باستخدام الاجراءات اللازمة لذلك . ولقد ورد فى قاموس اكسفورد Oxford Dictionary تعريف للمعيار بأنه " النمط أو المعيار أو المقياس الذى يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أى شئ والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات " . وبصفة عامة فان معايير المراجعة

(١) انظر : دكتور / محمد نصر الهوارى ، دكتور / محمد توفيق محمد ، اصول المراجعة ، القاهرة

واحدة لانتغير من عملية مراجعة الى اخرى ، بينما تتغير اجراءات المراجعة لتناسب مع كل حالة .

وقد ترددت جمعيات المحاسبين والمراجعين والنقابات والمنظمات المهنية فى بعض البلاد المختلفة - فى بداية الأمر - فى اصدار معايير محددة للمراجعة ، مخافة ان تقابل بالاستنكار والاهمال من أعضاء المهنة ، الا انها لم تجد بدا من ذلك فى النهاية ، وكانت المحاولة الاولى فى بريطانيا عام ١٩٤٢ م ، بينما كانت المحاولة الاولى فى الولايات المتحدة فى عام ١٩٤٧ م .

وتفيد معايير المراجعة فى تحقيق المزايا التالية :

- ١ - تدعم الثقة فى المراجعة كمهنة معترف بها .
- ٢ - تساعد هذه المعايير فى جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل ، وبدونها يصبح مزاولو المهنة وظيفة غير مقيدة .
- ٣ - فى غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة فى غير مكانها الملائم ، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة الى وظيفة حكومية .

ويبدو واضحا مما سبق أهمية توافر معايير للمراجعة ، تكون مناسبة ومكتوبة فى وثيقة تلزم كل الاعضاء فى المهنة ، وتساعد بالتالى فى ازالة الغموض من ذهن المهتمين بالمراجعة . ومن اجل تحقيق الفائدة القصوى من هذه المعايير فنقترح ان تكون موضوع التعديل أو التحسين من أن لآخر لمسايرة الظروف لانه فى غياب المعايير المحددة للمراجعة ، المناسبة نظريا ، والملزمة عمليا ، فانها تصبح ذات قيمة قليلة .

استنتاج المعايير من الاهداف :

ان الهدف الاساسى او الرئيسى لاية عملية مراجعة يتمثل فى التعبير عن الراى حول القوائم المالية المحاسبية التى تحت الفحص ، ومن اجل ان يقدم المراجع رأيا محايدا ، لا بد من وضع معايير عامة للمراجعة ، وانه من المنطقى

لاستنتاج مجموعة معايير المراجعة ان تأخذ أهداف المراجعة الاختبارية في الاعتبار ، ويبدو هذا المنهج مقبولا لاختيار المعايير ، حيث ان المحاولة الامريكية المشار اليها في اعداد المعايير تتفق مع هذا المنهج .

وفيما يلي نعرض معايير المراجعة في كل من بريطانيا وامريكا باعتبارهما دولتين رائدتين في مجال المحاسبة والمراجعة .

معايير المراجعة الأساسية في بريطانيا

هناك أربعة معايير أساسية هي (١)

- | | |
|---------------------|-----------------------|
| ١ - معيار الاستقلال | Independence Standard |
| ٢ - معيار الكفاءة | Cemptence Standards |
| ٣ - معيار التقرير | Reporting Standards |
| ٤ - معيار التنفيذ | Performance Standards |

أولا : معيار الاستقلال :

يعتبر المراجع ممثلا للمساهمين ، وعمله موجه لصالحيهم ، بينما تمثل الحسابات التي يقوم بمراجعتها كفاءة الادارة في اداء نشاطها في الوحدة الاقتصادية ، والمراجع كما سبق القول ، عليه أن يبدي رأيه الفني المحايد في الحسابات التي يراجعها ، ومن أجل أن يتم ذلك دون تحيز ، فانه لابد ان يكون بعيدا عن تأثير الادارة ، وتأثير مصالحه ورغباته الشخصية في الوحدة التي يراجع حساباتها .

وبالرغم مما سبق فان البعض يعارض الاستقلال ، حيث انهم ينتظرون إليه

(١) Institute of Chartered Accountants for England and Wales.
Auditing Standards. London. 1942

كخصية فكرية ، يمكن تحديدها بصورة واضحة ، كما ينظرون اليه كحالة اصطلاحية بعيدة عن التطبيق والواقع . وفى نظرنا ان الاستقلال ينبع من الحاجة الفعلية للمراجعة ، ويمثل أهمية بالغة فى حالات كثيرة منها :

(أ) اذا كان للمراجع مصلحة مالية بالوحدة الاقتصادية سواء فى صورة اسهم او سندات مالية أو ماشابه ذلك .

(ب) اذا كان المراجع يقدم خدمات استشارية للوحدة التى يقوم بمراجعة حساباتها ، واذا قام المراجع بمراجعتها فى الحالات السابقة فانه يقلل من الاستقلال .

يركز معيار الاستقلال باعتباره مسألة ذهنية للمراجع ، على الحالات التى يعتقد فيها بأن الاستقلال سيضحي به . وتغطى هذه الحالات ، الفترات الزمنية التالية :

١ - الفترة الزمنية التى يرتبط بها المراجع بالوحدة الاقتصادية :

وخلال هذه الفترة ، فإنه يلزم ان لا يكون للمراجع مصلحة مادية أو غير مادية مباشرة فى الوحدة الاقتصادية ، كما لا يكون هناك استثمار خاص به فى تلك الوحدة ، ولا يوجد اشراف عليه من المديرين بها ، ولا توجد كذلك قروض لصالحه او عليه من الوحدة الاقتصادية .

٢ - الفترة الزمنية التى تغطيها القوائم المالية التى يراجعها :

وخلال هذه الفترة ، لابد من التساؤل حول ما اذا كان المراجع يرتبط بالوحدة كمؤسس أو ضامن للتعهدات أو وكيل بالانتخاب ، أو مشرف . . الخ ، كذلك ما اذا كان وكيلًا لى استثمار يقوم بمراجعتها ، أو منفذاً أو مشرفاً على أموال أو عقار ، أو كان مصف لى مشروع على شرط تقاسم الفائدة .

وبشأن مساعدى المراجع ، الذين يساعدونه فى عملية المراجعة ، فانه لتوفير الاستقلال ، فالتا نرى ان لا يسمح المراجع بأن يتم تنفيذ العمليات

الاساسية فى المراجعة بواسطتهم ، حتى لاتؤثر على درجة انتقاده ، أو على منهج الاستقلال .

ومن اجل تدعيم الاستقلال فالتنا نرى ان لايحتل المراجع مركزا يعرض استقلاله الى الخطر ، والتمشى مع معيار الاستقلال ، الذى لايغنى الشئ الكثير اذا لم يحدد بدرجة مناسبة ، ويتم العمل به .

ثانيا : معيار الكفاءة :

ويقوم هذا المعيار على أساس أن الشخص الذى يقوم بفحص القوائم المالية المحاسبية يجب ان يكون كفؤا لذلك ، ويتوافر لديه مواصفات فنية خاصة تظهر تلك الكفاءة ، ومن اجل ان تتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقة فلا بد أن يكون صاحبها قد حصل على التدريب والتأهيل المناسب ، نظريا وعمليا وبدرجة معقولة من المهارة .

ولتحديد معيار الكفاءة فلا بد من تحديد القدر المناسب من التدريب الفنى والتأهيل العلمى للمراجع .

اما بشأن التأهيل العلمى ، ففى معظم الحالات ، يشترط أن يكون المراجع يحمل مؤهلا جامعا فى المحاسبة ، ويجتاز امتحانا قبل قبوله عضوا فى جمعيات المحاسبين والمراجعين وتتخذ بهذا المعيار جمعية المحاسبين والمراجعين الامريكية وغيرها من الدول المتقدمة .

وبشأن التدريب والخبرة العملية فان الجمعية الامريكية تتطلب خبرة عملية تتراوح من ١ - ٥ سنوات فى مجال المحاسبة العامة ، بينما تتطلب جمعية المحاسبين والمراجعين فى بريطانيا حصوله على خبرة من ٢ - ٥ سنوات تحت اشراف أحد المحاسبين القانونيين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة العامة .

ولازالت حاجة المهنة الى التدريب والتعليم الاكاديمى موضع جدل كبير ومستمر وهناك اقتراحات بتحسين الامتحانات ، ورفع مستوى التعليم ، والاتجاه

الحديث يسير حول الإقلال أو حذف الخبرة والتركيز على المعايير المرتبطة بالتأهيل العلمى .

وإذا كان لمهنة المراجعة ان تستمر فى صيانة المعايير المتعلقة بالكفاءة ، لتأصيل موقفها بين المهن الأخرى ، فلا بد من تطوير سياسات التدريب والتأهيل لأجيال المحاسبين والمراجعين بما يناسب التطورات الحديثة والتقنية فى مجال المحاسبة والمراجعة .

ثالثا : معيار التنفيذ :

ان المراجع كشخص مختص يقدم خدماته بأجر ، فان عليه ان يقوم بعملية فحص الحسابات بعناية كافية ، وعليه ان ينفذ واجباته بمهارة ورعاية وحذر ، معتمدا على ملائمتها للظروف المختلفة لكل حالة مراجعة .

ويتخذ هذا المعيار أهميته من حيث أنه اذا توافر لنا بقية المعايير السابقة ، ولم يتوافر معيار التنفيذ ، فانه لا يوجد لدينا ضمان بأن تنفيذ عملية المراجعة سيتم بدقة ، وفى حالة توافر معايير التنفيذ فانه يمكن محاسبة المراجع المقصر فى تنفيذ وظيفته قانونيا .

الا أنه فى ظل العناية الكافية ، أو الرعاية المعقولة ، يصعب تحديد المعنى المقصود بالعناية الكافية أو الرعاية المعقولة ، وينمو الغموض فى المعنى ، من حيث أن مراجعة حسابات شركات كبيرة يمكن أن تكون معقدة غالبا .

ويتضمن معيار التنفيذ اقتراحا بأن يخطط العمل للمستقبل وبإشراف مباشر من المراجع على مساعديه ، وذلك للوصول الى مراجعة فعلية مرضية ، كما أن المراجع عليه ان لا يوقع تقريره اذا كان غير مقتنع بأن اجراءات التنفيذ قد نفذت بدقة ، وبصورة مناسبة وتقصد بالمناسبة هو ملاءمتها لظروف حالة المراجعة .

كما يشتمل على التقييم الملائم لنظام المراقبة الداخلية ، باعتباره العامل المتحكم فى تحديد المراجعة الاختبارية ، وحجم العينة الاختبارية ، وهنا يجب النظر

الى ان التقييم المناسب للمراقبة الداخلية يعتبر أحد المعايير التي يركز عليها معيار تنفيذ العمل الميداني .

وأیضا يتضمن تجميع أدلة الاثبات ، التي تعتمد عليها المراجعة بصورة رئيسية ، والتي يعتمد عليها المراجع في تكوين رأيه في الحسابات التي يراجعها ، ويمكن الحصول على أدلة الاثبات بطرق متنوعة ، الا أنه يجب الحصول على الاثبات الكافي ، ذو الطبيعة المناسبة ، وهنا نرى ان تكتب أدلة الاثبات في نماذج أوراق عمل المراجعة والتي تسهل عملية إعادة المراجعة ويقدم دليلا قويا مناسبا يمكن الاعتماد به كمعيار للتنفيذ ، كما يمكن النظر الى هذه النماذج والأوراق المناسبة كمعيار أيضا .

رابعا : معيار التقرير :

يمثل معيار التقرير أهمية كبيرة ، باعتباره منتج أو محصلة عملية المراجعة ، الذي يهتم به مستخدموا الحسابات والقوائم المالية المنشورة ، ويعتمد على محتوياته اعتمادا كبيرا جهات خارجية كثيرة .

ويشتمل هذا المعيار على ضرورة أن يضمن المراجع تقريره ما قام به من عمل خلال مراجعته ، ورأيه في الحسابات التي راجعها كنتيجة لذلك ، ويتضمن أيضا ان المستندات التي قام بفحصها معرفة بوضوح تام ، وكذلك نوعية المراجعة التي قام بها ، وأن فحصه ومراجعته قد تم طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بين المراجعين وأعضاء المهنة .

كما يشتمل التقرير على رأيه بوضوح ، والذي قد يكون مطابقا أو مخالفا ، وفي حالة المخالفة فإن تقريره لابد ان يوضح التفاصيل والأسباب الكاملة لذلك ، بمعنى ان يوضح تحفظاته إن وجدت .

ايضا يجب ان يراعى كلمة الرأي الواضح كقاعدة ، حيث ان مستخدمى الحسابات والقوائم المالية يرغبون في معرفة اذا ما كانت هذه الحسابات قد أعدت

بطريقة مطمئنة ولذلك يهتم المراجع فى هذا الوقت بإمكانية مقارنة حسابات هذه السنة التى يراجع حساباتها بالسنوات السابقة

اما بشأن شكل التقرير ، فان هناك مشاكل تترتب على المواصفات المرغوبة للتقرير الرئيسى . وهى تتعلق بقارئ التقرير ، الذى لا يفهم طبيعة ومحددات التقرير نفسه ، والحسابات المرتبطة به .

وفى رأينا انه لا بد من التوسع فى التقرير ، بحيث يصبح ملائما ومفهوما لكافة الجهات التى تعتمد عليه ، وبالتالي يمثل معيارا واقعيا تعتمد عليه الفئات أو الطوائف المختلفة التى يهتمها تحليل البيانات التى تتضمنها التقارير والقوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية المختلفة .

ويلاحظ ان المعايير الأربعة السابقة (معايير انجلترا) تختلف من حيث التبويب عن معايير المراجعة فى الولايات المتحدة وان كانت تحمل نفس المضمون .

معايير المراجعة فى الولايات المتحدة (١)

تقسم المعايير الخاصة بالمراجعة - فى الولايات المتحدة الأمريكية الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى

(أ) المعايير العامة General Standards وتتضمن ما يأتى

- ١ - يتم الفحص بواسطة شخص أو اشخاص لديهم التدريب الفنى الكافى والتأهيل العلمى والاختصاص لمراجع .
- ٢ - يجب فى جميع الاحوال صيانة الاستقلال للمراجع باعتباره مسألة ذهنية تساعد فى ابداء رأيه بكون تحيز .
- ٣ - يجب على المراجع مراعاة العناية المعقولة أو الكافية ، اثناء تنفيذ المراجعة واعداد التقرير .

(1) Generally Accepted Auditing Standards. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). New York. 1947

(ب) معايير خاصة بتنفيذ العمل الميداني : Standards of Field Work

وتتضمن ماياتى :

- ١ - يجب على المراجع وضع خطة مناسبة لعملية المراجعة . ويشرف بشكل كاف وجاد على عمل مساعديه .
- ٢ - يجب القيام بتقييم نظام المراقبة الداخلية المطبق حاليا بالوحدة الاقتصادية ، حيث يعتمد عليه فى تحديد نطاق الاختبارات التى يقوم بها المراجع اثناء المراجعة .
- ٣ - يجب الحصول على اذلة الاثبات الكافية ، بطرق الجرد الفعلى والفحص المستندى ، والملاحظة ، والاستفسارات أو المصادقات وغيرها حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه فى القوائم المالية .

(ج) معايير اعداد التقرير : Standards of Reporting وتتضمن ماياتى :

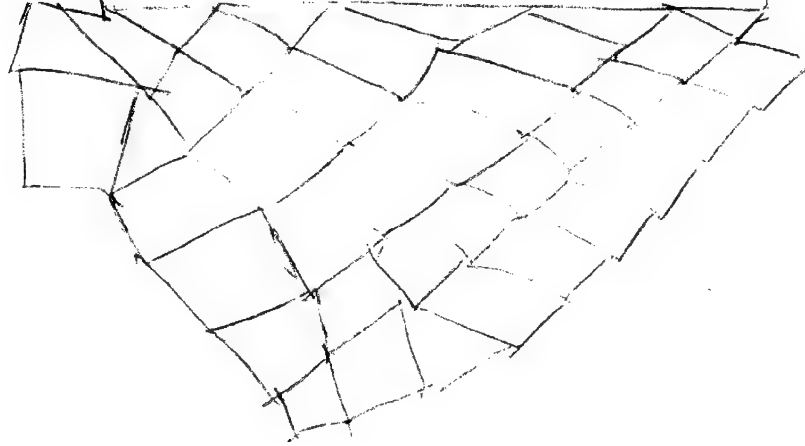
- ١ - يجب ان يظهر التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها طبقا للمبادئ أو الاصول المحاسبية المتعارف عليها ام لا .
 - ٢ - يوضح ما اذا كانت تلك المبادئ أو الاصول المتعارف عليها والمطبقة ، قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة لآخرى .
 - ٣ - تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف اعلاميا وبصورة معقولة ، ولا بد ان يشار الى خلاف ذلك فى التقرير .
 - ٤ - يتضمن التقرير رأى المراجع كوحدة لا تتجزأ وأن تعذر ذلك عليه ، فعليه ان يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الاسباب التى ادت لذلك .
- وبمقارنة المعيار الاول فى المعايير العامة نجد انه يعاثل معيار الكفاءة ، بينما يمثل المعيار الثانى منها معيار الاستقلال . أما بالنسبة للمعايير الخاصة بتنفيذ العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير فهى توضح ذاتها ولها مثيل فى المعايير التى عرضنا لها فى انجلترا .
- ويلاحظ ان هذه المعايير قد وضعت فى ظل آراء تقديرية وشخصية ، بعيدة

عن الموضوعية ، بينما الافضل فى رأينا ان توضع فى ظل خبرات طويلة من المراجعين نابعة من ظروف الواقع التى يواجهها اعضاء الهيئة لتحظى بقبولهم جميعا مما يوفر لها أساسا سليما وفرصا أكبر للنجاح .

وفى مصر - بعد انشاء المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين - تجرى حاليا محاولة وضع مجموعة من معايير المراجعة تأخذ فى الحسبان واقع الممارسة العملية للمهنة فى جمهورية مصر العربية .

الباب الثاني

الامطار التنظيمي للمراجعة



الفصل الأول

تنظيم مهنة المراجعة فى مصر

تحظى أية مهنة بثقة الجمهور من وجود قواعد تنظم مزاولة هذه المهنة . ومع أن الطلب على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر تزايد مع صدور أول قانون للضرائب على الدخل سنة ١٩٣٩ إلا أن القواعد المنظمة لهذه المهنة جاءت متأخرة عند صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المنظم لمزاومتها وتلى ذلك انشاء نقابة المحاسبين سنة ١٩٥٥ والتي اصدرت أول دستور يحكم مزاولة هذه المهنة فى ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ .

وقد ورد بالمادة الاولى من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ أنه " لايجوز ان يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة الا من كان اسمه مقيدا فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة ، وشمل هذا السجل ثلاثة جداول :

(أ) جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

(ب) جدول المحاسبين والمراجعين .

(ج) جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وتتم مزاولة هذه المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع . ويحظر على المحاسب أو المراجع ان يستعمل فى مزاولة المهنة اسما لشخص معنوى أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة " .

وقد تطلب القانون المذكور شروطا معينة للقيد بكل جدول من الجداول الثلاث المشار اليها أعلاه ، وتتعلق هذه الشروط اساسا بالشروط الشخصية ، التأهيل العلمى والعملى ، الحقوق والواجبات .

أولاً : الشروط الشخصية لمزاولة المهنة :-

يشترط للقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين أن يكون طالب القيد (١).

- ١ - مصرى الجنسية ومقيم فى جمهورية مصر العربية .
- ٢ - كامل الأهلية .
- ٣ - حسن السمعة ، لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف .

ويمكن أن يضاف لذلك :

- ٤ - اللباقة والكياسة .
 - ٥ - قوى الشخصية يحسن التصرف فى المواقف التى يواجهها .
- ثانياً : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين جدول ١
- يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى فقط بحصوله على أحد المؤهلات التالية من أحد معاهد التعليم المصرية (٢)
- ١ - بكالوريوس كلية التجارة شعبة المحاسبة .
 - ٢ - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية (كلية التجارة حالياً) .
 - ٣ - دبلوم مدرسة التجارة العليا (كلية التجارة حالياً) .
 - ٤ - بكالوريوس التجارة شعبة ادارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

ويمكن ان يكون طالب القيد حاصلًا على شهادة من أحد معاهد التعليم الاجنبية تقر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد والتجارة اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

(١) المادة الثانية من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٦) من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

وجدير بالذكر ان المشروع قد توسع فى شرط التأهيل العلمى لراغبى القيد بهذا الجدول وسمح لحاملى بعض المؤهلات الاخرى بالقيد على سبيل الاستثناء المحدد بتاريخ معينة للحصول على هذه المؤهلات المستثناءة وهى (١) :

- ١ - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الاعمال مع دبلوم معبد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .
 - ٢ - من حصل قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية .
 - ٣ - من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالى للتجارة .
- ويعنى ذلك ان هذه المؤهلات المستثناءة لا يحق لحامليها القيد بالجدول الا اذا توافر التوقيت المحدد للحصول عليها .

ثالثا : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين * جدول ب

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى الوارد بجدول " أ " بالاضافة الى شرط التأهيل العلمى (الخبرة) والذى حدده القانون فيما يلى (٢) :

- ١ - التميين لمدة ثلاث سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون .

(١) المادة (٧) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٨) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

- ٢ - التمرين لمدة أربع سنوات للحاصلين على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .
 - ٣ - التمرين لمدة خمس سنوات للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية قبل تاريخ العمل بالقانون .
 - ٤ - التمرين لمدة ست سنوات للحاصلين على دبلوم المعهد العالى للتجارة قبل تاريخ العمل بالقانون .
- ويشترط أن يقضى الطالب مدة التمرين المشار إليها فى مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين بالسجل بصورة جدية وبدون انقطاع طوال مدة التمرين .
- ويثبت التمرين بشروطه بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه وبمجرد ان يقضى الطالب فترة التدريب الموضحة أعلاه بشروطها ينقل قيده من جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين الى جدول (ب) المحاسبين والمراجعين الذين لهم حق مزاولة المهنة بصفة مستقلة .
- غير ان القانون ١٣٢ لسنة ١٩٥١ قد تضمن العديد من الاستثناءات للقيد المباشر بجدول المحاسبين والمراجعين مزاولى المهنة (جدول ب) دون المزور بالقيد فى جدول (أ) ، وقد شملت هذه الاستثناءات :
- ١ - الوظائف المناظرة : وهى تلك الوظائف التى يعتبر شاغليها قد امضوا فرضا مدة التدريب العملى المطلوبة للقيد بجدول (ب) وقد وردت هذه الوظائف بالمادة العاشرة من القانون وعدة قرارات وزارية صادرة بعد صدور القانون وهى :
- يحسب من مدة التمرين كل زمن قضاه الطالب فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل ، أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة فى أحد معاهد التعليم الحكومية ، أو رئيس حسابات فى إحدى المصالح

الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو فى أى عفل آخر يعتبر نظيرا لهذه الوظائف بقرار من وزير التجارة والصناعة يعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل . وقد أصدر وزير التجارة والصناعة عدة قرارات بإضافة وظائف معينة باعتبارها وظائف مناظرة شملت وظيفة محاسب أو مراجع بديوان المحاسبات (الجهاز المركزى للمحاسبات حاليا) ، الموظف الفنى بإدارة البحوث والتفتيش بالحزاسة العامة على أموال الرعايا الفرنسيين ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها موظفوا مصلحة الشركات بوزارة الاقتصاد ، عمل المفتش المالى بالمصالح الحكومية والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل ونقد الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها مفتشو الإدارة العامة للشركات السياحية بوزارة السياحة ، وظيفة وكيل الحسابات ومفتش الحسابات بالمصالح الحكومية ، عمل رئيس حسابات أى منشأة مالية أو تجارية أو صناعية توافق عليها لجنة القيد بعد الوقوف على مقدار رأسمالها ومدى نشاطها ونظام العمل الحسابى فيها ، أعمال المراجعة والفحص والتحليل المالى والفنى لميزانيات الشركات والمؤسسات التى يقوم بها أعضاء الرقابة الادارية .

وفى رأينا ان هذا التوسع فى الاستثناء من شرط التدريب العملى يؤدى الى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلا عمليا كافيا الى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها الامر الذى يتطلب اعادة النظر فى الوظائف المناظرة على ان يؤخذ فيها فقط تلك الوظائف التى تماثل فعلا التدريب الحقيقى على أعمال مهنة المحاسبة والمراجعة حتى ترتقى المهنة وتتوثق ثقة الجمهور بها ولاسيما أن

الاستثناءات الخاصة بالوظائف المناظرة لها صفة الدوام أو الاستمرارية
أى ليست استثناءات مؤقتة .

٢ - أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، حيث أن عضوية الجمعية
تتطلب أن يكون طالب العضوية حاصلًا على درجة الدكتوراه فى المحاسبة
أو يجتاز الامتحانات التى تعقدتها الجمعية لطالبي العضوية .

٣ - الحاصلون على المؤهلات الخاصة بالتأهيل العلمى التالية :

أ - بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة .

ب - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية .

ج - دبلوم مدرسة التجارة العليا .

د - بكالوريوس التجارة شعبة ادارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

هـ - الحاصلون على شهادة من أحد معاهد التعليم الأجنبية تقرر وزارة
التعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد والتجارة معادلتها لأحد
المؤهلات الأربعة السابقة .

و - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب
ادارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه
المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

بشرط أن يكونوا قد زاولوا المهنة المدة المنصوص عليها بالمادة (٨)

من القانون - السابق نكرها فى شرط التأهيل العلمى - بمكاتبهم
الخاصة أو بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين قبل تاريخ العمل بهذا
القانون .

٤ - من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة
على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا
القانون .

٥ - الحاصلون على دبلوم التجارة المتوسطة الذين زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بمكاتبهم الخاصة لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٦ - الخبراء الحسابيون الذين زاولوا مهنتهم امام المحاكم المصرية لمدة لا تقل عن عشر سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط ان تقرر لجنة فحص طلبات القيد بالسجل كفايتهم العملية والعلمية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

٧ - الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التي تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الصناعة والتجارة اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور وشغلوا بلا انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتحديد قرار من وزير التجارة والصناعة بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية سابقة على تاريخ العمل بالقانون .

والاستثناءات (بند ٢ وحتى ٧) والتي وردت بالمادة الحادية عشر من القانون تعتبر استثناءات مؤقتة وضعت لمواجهة اوضاع معينة كانت سائدة بمزاولة المهنة قبل صدور القانون سنة ١٩٥١ ومن ثم فهي غير معمول بها فى الوقت الحالى .

رابعا : القيد بجدول مساعدى المحاسبين والمراجعين (جدول ج)

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد من :

١ - الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التي تقرر وزارة المعارف العمومية (وزارة التعليم) بالاتفاق مع وزارة التجارة والصناعة

(وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية حاليا) اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور بشرط ان يكونوا قد زاولوا بدور انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة في مكاتبهم الخاصة .، أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية ، أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة سنتين على الأقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون .

- غير الحاصلين على أحد المؤهلات الدراسية بالبنبذ السابق والذين يتوافر فيهم أحد الشروط الآتية :

أ - ان يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات المساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

ب - ان يكونوا قد شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

ج - ان يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

د - أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة ثلاث سنوات على الأقل قبل العمل بالقانون وألوا بنجاح الامتحان الابتدائي المشار اليه فى المادة (١٤) من القانون ، حيث

ورد بهذه المادة " تتظم بمرسوم بعد أخذ رأى لجنة فحص طلبات القيد ، اجراءات الامتحانات الابتدائى والنهائى من حيث انوار الامتحانات ومواعيدها وأماكنها وموادها ورسم دخولها .. ويصدر باختيار الممتحنين لكل دور قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بالاتفاق مع وزير المعارف العمومية (وزير التعليم) .

وقد قرر المشرع أن لمساعدى المحاسبين والمراجعين نقل اسمائهم الى جدول المحاسبين والمراجعين اذا قضوا فى مزاولة المهنة بهذه الصفة مدة ثلاث سنوات على الأقل وأنوا بنجاح الامتحان النهائى المشار اليه بالمادة (١٤) ، ويعمل بهذه الاحكام لمدة سبع سنوات من تاريخ العمل بالقانون .

ويلاحظ ان هذا الجدول (جدول ج) قد تم وضعه عند صدور القانون لمواجهة الاوضاع السائدة آنذاك حتى يتم تصفية تلك الاوضاع ، لذلك فانه يعتبر جدول مؤقت لا يتم فيه اى قيد بعد المواعيد التى حددها المشرع للقيد فى هذا الجدول .

خامسا : شروط مراقبى حسابات الشركات المساهمة :

نظرا لأهمية شركات الأموال (الشركات المساهمة - شركات ذات المسئولية المحدودة - شركات التوصية بالاسهم) وتأثيرها فى الاقتصاد القومى ، فقد تطلب المشرع توافر شروطا معينة فى مراقبى حسابات هذه الشركات تتمثل فيما يلى :

١ - أن يكون عضوا فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أو اشتغل بمكتبه الخاص فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون .

٢ - أو ان يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع فى مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة . ويحسب من

هذه المدة الزمن الذي قضاه المحاسب أو المراجع في إحدى الوظائف
المنظرة السابق ذكرها .

٣ - أن يكون قد زاول مهنة المحاسبة أو المراجعة في مكتب لحسابه الخاص
ولم يتوافر فيه الشروط الواردة بالبندين السابقين ويتقدم الى لجنة فحص
طلبات القيد بالسجل للترخيص له باعتماد ميزانيات شركات المساهمة
والحضور عنها أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها .
ولا يقبل الطلب الا اذا توافر في الطالب الشروط الشخصية وشروط
التأهيل العلمى السابق ذكرها في القيد بجدول (أ) وكذلك اى شروط
اخرى يصدر بتعيينها قرار من الوزير .

الفصل الثانى

الاطار السلوكى والقانونى للمراجع

تضمن قانون مزاولة المهنة ودستورها مجموعة من قواعد السلوك المهني التي يتعين على المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين الالتزام بها وجزاءات مخالفتها ، كما تضمنت حقوقهم وواجباتهم ومسئولياتهم . وبالإضافة الى ذلك فان القوانين المنظمة لأعمال الشركات - وبصفة خاصة شركات الأموال - رتبت مجموعة من الحقوق والواجبات على مراقبي حسابات هذه الشركات .

١ - قواعد السلوك المهني

تضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة قواعد السلوك المهني التي يتعين على المحاسبين أو المراجعين الالتزام بها تحت بندين اساسيين (أولهما : قواعد الأمانة المهنية ، وثانيهما : وقواعد آداب وسلوك المهنة .

أولا : قواعد الأمانة المهنية :

وردت هذه القواعد بالمادتين ١٣ ، ١٤ من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة كما

يلى :

١ - المادة الثالثة عشر :

يجب أن يضمن مراقب الحسابات تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها ، ما لم يشر الى هذه الانحرافات بتقرير مجلس الإدارة أو في الحسابات الختامية أو الميزانية .

٢ - المادة الرابعة عشر :

يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالأمانة المهنية :

أ - اذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها اثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها اذا كان افصاحه عن هذه

- الحقيقة أمراً ضروريا حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة .
- ب - إذا أهمل امهالا مهنيا فى خطوات فحصه أو فى تقريره عن هذا الفحص .
- د - إذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأى ولم يشر الى ذلك فى تقريره .
- ر - إذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه وتوجيهه أو بمعرفة زميله أو مندوبيه المشترك معه فى عملية المراقبة .
- هـ - إذا تغافل عن الحصول على ايضاحات كان يمكنه الحصول عليها اثناء المراجعة وكان من شأنها ان تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات .
- و - إذا خالف نص المادة الثالثة عشر من هذا الدستور .
- ز - إذا اكتفى فى تقريره بالاشارة الى قيام اشخاص بجرد أو تقويم بعض الاصول فى وقت توافر لديه الشك فى نوايا هؤلاء الاشخاص أو كفايتهم ولم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقويم أو يورد بشأنه تحفظا خاصا .
- ونخلص من ذلك الى أن الامانة المهنية لمراقب الحسابات تقتضى منه الافصاح الكافى عن الأمور التى تهم قارئ القوائم المالية دون ان يعرض مصالح الوحدة محل المراجعة للخطر وبذل العناية المهنية الواجبة فى أداء المهمة المكلف بها .

ثانيا : اداب وسلوك المهنة :

وقد وردت القواعد الخاصة بأداب وسلوك المهنة والتى يتعين على مراقب الحسابات الالتزام بها بالمواهب ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ من دستور المهنة على النحو التالى :

٨ - المادة الثامنة عشر :

يعتبر المحاسب والمراجع مخرلا بأداب وسلوك المهنة :

أ - اذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها .

ب - اذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

ج - اذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالأعلان وإرسال المنشورات أو إرسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

د - اذا لجأ أو فاوز العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر . الا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما اذا طلب منه أن يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر أن يخطر هذا الزميل بذلك .

و - اذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود إلى صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

ز - اذا سمح أن يقرن اسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات .

ح - اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها بون أن يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .

ط - اذا لجأ الى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض اتعاب أو قبول اتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن اتعاب زميله بون سبب مقبول .

ى - اذا أفشى اسراراً مهنية أو اسراراً شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملانة علم بها عن طريق أداء عمله .

٢ - المادة التاسعة عشر :

يجب على مراقبى الحسابات المشتركين فى مراجعة حسابات منشأة واحدة أن يتفقوا ابتداء على وضع برنامج مراجعة موحد وأن يقسم العمل الوارد به فيما بينهم وأن يقوم كل منهم بأداء الاعمال المنوطة به فى هذا البرنامج سواء بنفسه أو بواسطة مندوبيه ومعاونيه وتحت اشرافه وتوجيهه ومسئوليته وأن يساهم كل منهم فى هذا العمل بنسبة تتمشى مع حصته فى الاتعاب الكلية ، ويجب الا يغيب عن اذهانهم انه مهما كان اساس تقسيم العمل فانهم مسئولون بالتضامن قانوناً عن نتيجة عملهم .

وصونا لكرامة المهنة وكرامة المحاسبين والمراجعين أنفسهم فانه يجمل بهم أن يتفقوا على مايتخذون من قرارات أو مايبديونه من آراء وأن يلحظوا دائماً ان خلافاتهم ومناقشاتهم فى المسائل المهنية لايجوز باى حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو تصل الى علم أو سمع عملائهم ، اذا يجب عليهم تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدين بأداب المهنة واصولها ولايصح أن يحاول اى منهم الاستبداد برأيه ، فاذا لم يتفقوا رغم ذلك عينوا بالاتفاق محاسباً ومراجعاً آخر ليكون حكماً بينهم يعرضون عليه أوجه النظر المختلفة ليرجع وجهة على اخرى ، وان يرتضوا قراره فى النهاية فاذا لم يتفقوا على تعيين المراجع وظل الخلاف بينهم قائماً فان

الراجب يقتضيهه رفع الأمر الى ققيب المحاسبين والمراجعين ليحكم
الخلاف بينهم بشخصه أو بمن يندبه لهذا الغرض .

٣ - المادة العشره :

للمحاسبين والمراجعين على بعضهم حقوق الزمالة باعتبارهم افراد
اسرة واحدة ، ومن أهم هذه الحقوق التعاون فى العمل فلهم ان يتبادلوا
الخدمات وأن يحاول كل منهم أن يلبي رجاء زميله فى النيابة عنه فى مهمة
مهنية لدى جهة معينة اذا كانت ظروفه تسمح له بذلك وأن يكون فى هذه
التلبية سباقا دون انتظار مقابل أو أن يتباون فى أدائها .

٢ - حقوق وواجبات مراقب الحسابات

يقتضى الأمر التمييز بين حقوق مراقب الحسابات وواجباته كما وردت بقانون
مزاولة المهنة ودستورها وهو ما يطلق عليه الحقوق والواجبات المهنية لمراقب
الحسابات ، وتلك الواردة بقانون الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية
المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والذي حدد حقوقا وواجبات لمراقبي حسابات
هذه الشركات يتعين ان نعرض لها لأهميتها بالممارسة العملية للمهنة فى جمهورية
مصر العربية .

أولا : الحقوق والواجبات المهنية :

وردت الحقوق المهنية للمقيدين بالسجل العام للمحاسبين بقانون مزاولة المهنة ،
كما وردت الواجبات المهنية بدستور المهنة .

١ - الحقوق المهنية :

أ - للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات
جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية
والصناعية أو الضريبة العامة على الإيراد اطلاقا وله الحضور عن
الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى

حكمها (١) . على أن يراعى الشروط الخاصة بمراقبة حسابات الشركات المساهمة .

ب - للمحاسب والمراجع تحت التمرين اعتماد ميزانيات الشركات المختلفة ماعدا حسابات شركات المساهمة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لا تزيد أرباحه السنوية على ألف جنيه وفقا لآخر ميزانية اعتمدها أو ربط أقدته مصلحة الضرائب وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الأيراد اذا كان ايراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة آلاف جنيه فى العام وفقا لآخر اقرار تم ربط الضريبة عليه ، وله أن يحضر عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها من جهات الادارة .

وليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتباً باسمه الخاص ، ولا يجوز له أن يباشر باسمه عملاً من الأعمال الخارجة عن اختصاصه بمقتضى الفقرة السابقة أو الحضور فيها أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها ، وإنما يكون ذلك باسم المحاسب أو المراجع الذى التحق بمكتبه وبطريق النيابة عنه (٢) .

ج - لمساعد المحاسب أو المراجع اختصاص المراجع تحت التمرين الموضحة بالفقرة الأولى من البند السابق (ب) ، وله أن يفتح مكتباً

(١) المادة (٢٥) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٢١) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

باسمه الخاص ، ولكن ليس له أن ينوب عن المحاسبين أو المراجعين
فى أعمالهم الخارجة عن هذا الاختصاص .

٢ - الواجبات المهنية :

وردت الواجبات المهنية لمراقب الحسابات بدستور مهنة المحاسبة
والمراجعة على النحو التالى :

أ - المادة الأولى :

يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه اذا أحسن اختيار
اختبارات للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية
المطبق فى المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد ، اذ ليس من واجبه
أن يقوم بمراجعة قيود كافة العمليات بالدفاتر .

ب - المادة الثانية :

ليس من اختصاص مراقب الحسابات اجراء الجرد الفعلى
للأصول أو تقويمها ، فهذا يتم أصلا بمعرفة ادارة المنشأة ،
وتتحصر مهمة مراقب الحسابات فى اجراء بعض الاختبارات
المدرجة التى تطمئنه الى صحة الجرد والتقويم .

ج - المادة الثالثة :

يقبل المراقب البيانات والايضاحات والتفسيرات والشهادات
المقدمة اليه من الموظفين المختصين المسئولين طالما لم يجد مايدعو
الى رييته .

د - المادة الخامسة :

على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد
المحاسبة عامة^(١) ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ومنها ما يلى

(١) تعرف بالمبادئ او الاصول المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين واعضاء المهنة

- (١) تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة .
- (٢) استهلاك الأصول الثابتة التي تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب .
- (٣) الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعي هي اما التكلفة أو بسعر السوق ايها اقل . . ويجوز للمنشأة - لظروف خاصة - أن تتبع طريقة أخرى . . ويجب في جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتاً مدة بعد أخرى .
- (٤) تحديد قيمة الذممات (العملاء أو المدينين) مراعى فيها المخصصات الواجبة .
- (٥) اجراء التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الايرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية - موضوع المحاسبة - فى نطاق قواعد علم المحاسبة .
- (٦) اعتبار المشروع مستمرا عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم الا فى الحالات الخاصة التى تستدعى غير ذلك كالتخارج والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك .
- (٧) اعداد الميزانية والحسابات الختامية على اساس أن قيمة النقد - وهى وحدة القياس فى المحاسبة - ثابتة بواما .
- (٨) عدم أخذ أى ربح لم يتحقق فى الحسابان ، مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة . . كما يراعى بالنسبة للمنشآت التى تقوم بأعمال طويلة الأجل أن تكون حصة المدة المالية فى الارباح تقديرية بنسبة ما تم من عمل ، مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التى قد تنشأ فى المستقبل .

و - المادة السادسة :

على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والانظمة

والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهمته أو التي تنظم شئونها .

ز - المادة السابعة :

إذا تبين لمراقب الحسابات أن الميزانية أو الحسابات الختامية المستخرجة من واقع الدفاتر محتاج الى تعديل لكي تعطى فكرة صادقة عن حالة أعمال المنشأة فإن حقه لا يتعدى مجرد توصية المسؤولين باجراء هذا التعديل دون اصرار على ضرورة تنفيذه فعلا .
وعلى المراقب فى حالة عدم الاستجابة الى طلبه أن يشير - عن طريق الملاحظات أو التحفظات - الى هذا الأمر .

ح - المادة الثامنة :

يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا ، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدى واجباته كاملة رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ورغم أى تعارض بين هذه الواجبات وبين صوالحه الشخصية . وعليه أن يقدر المقتضيات العملية وكذا الظروف المحيطة بالمنشأة ، وبالتالي يبذل جهده فى تجنب أية تحفظات أو ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية ، الا أن ابرازها فى مستند عام أو فى وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرّة فى الظروف الخاصة بالمنشأة .

ط - المادة التاسعة :

يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأة بالاضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومنوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهمة .

ى - المادة العاشرة :

ان عدم الملم أو ادراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لا يعفيه من

المسئولية فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال
وبعناية معقولة فى كل مايؤديه .

ك - المادة الحادية عشر :

يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل فى تقريره أو شهادته أسلوبا
واضحا لا يحتمل اختلاف التأويل .

وحتى يتحقق فى محيط اللغة العربية أمر توحيد المصطلحات العلمية
والفنية المستعملة فى المهنة ، يجب على المحاسب والمراجع أن يتقيد ، فى
تقاريره وشهاداته وكل مايصدر عنه من أعمال مهنية ، باستعمال
المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا فى محيط المهنة وأن يقصر استعمالها
على المعانى والمفاهيم المقصودة التى لا تثير اللبس .

ل - المادة الثانية عشر :

(١) يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، فإذا لم يتم بمراجعة
تفصيلية كاملة أشار الى أنه لم يتم بمراجعة تفصيلية لكافة القيود
والعمليات وأن مراجعته تمت بطريق الاختبارات .

(٢) ويوضح أيضا بهذا التقرير التغييرات التى حدثت فى الأسس التى
تؤثر تأثيرا ذا بال على الحسابات الختامية أو الميزانية محل التقرير
سواء كان ذلك من ناحية الشكل كاعتبار بعض عناصر حساب التشغيل
والمتاجرة ضمن عناصر الأرباح والخسائر أو العكس ، أو من ناحية
النتيجة كاختلاف طريقة التقويم فى العام موضوع الفحص عنها فى
أعوام سابقة أو اعتبار بعض بنود الميزانية ضمن المصروفات أو العكس
أو تعديل أساس الإيرادات المستحقة أو المصروفات المستحقة أو
المدفوعة مقدما أو إعادة تقويم الأصول خلال العام بما يزيد الأرباح أو
ينقص الخسائر أو العكس ، وذلك كله إذا لم تكن الميزانية أو الحسابات
المنشورة قد شرحت هذه المسائل بدرجة كافية .

(٣) وفيما عدا البنوك وشركات التأمين ، يجب على مراقب الحسابات أن يشير في تقريره الى كل اجراء اتخذته ادارة المنشأة هذا العام ويكون من شأنه تكوين احتياطي سرى كامن أو استعماله كلياً أو جزئياً .

(٤) وبمراعاة ما تقدم فإن التقرير غير المحتوى على تحفظات يجب أن يتضمن عناصر معينة على الأقل ويمكن أن يكون هذا التقرير وفقاً لما يلي :

قمت بفحص الميزانية المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن المدة من الى أو عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشركة وقد توصلت الى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها الى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال وبون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية وحصلت على البيانات والايضاحات التي طلبتها .

وفي رأى المبني على ما تقدم أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المرفقين يعطيان على التوالي صورة صادقة وواضحة عن حالة أعمال الشركة في تاريخ ونتائج عملياتها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ أو عن المدة من الى وذلك وفقاً لقواعد المحاسبة المعترف بها والتي سبق لهذه المنشأة أن اتبعتها .

كما أن الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر المشار اليهما انفا يتضمنان كل ما ينص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيهما .

وان البيانات الواردة بتقرير مجلس الادارة وبالكشوف التفصيلية والمنصوص عليها في المواد من القانون رقم لسنة تتفق مع ما هو وارد بدفاتر الشركة في الحدود التي تثبت فيها تلك البيانات في الدفاتر .

وقد تم الجرد والتقويم بمعرفة الادارة على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبة ووفقا للأصول المرعية .

وإذا كانت المنشأة موضوع المراجعة - منشأة صناعية - ذكر المراقب ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها .

(٥) ويجب أن تكون التحفظات - إذا وجدت - والتي يضمنها المراقب تقريره واضحة سهلة الفهم ويمكن - ولو على وجه التقريب - من معرفة أثر وجهة نظر المراقب على الحسابات .

(٦) ويعتبر التحفظ كافيا إذا وضع لقارئه الأساس الذي يتيح له الاستزادة من البحث إذا أراد .

(٧) وطالما قام لدى المراقب شك فى نوايا بعض الأشخاص أو كفايتهم فلا يصح له أن يكتفى بالإشارة فى تقريره الى قيام هؤلاء الأشخاص بتقويم بعض الأصول بل عليه أن يحقق هذا التقويم بنفسه أو يورد بشأنه تحفظا بتقريره .

(٨) وعلى المراقب أن يتحفظ فى تقريره إذا كان للمنشأة فروع لم يتمكن من زيارتها وأن يوضح ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع .

(٩) كما أن عليه أن يتحفظ فى حالة تعديل طريقة الجرد التى سبق أن اتبعها المنشأة . أو فى حالة تغيير فى أسس المحاسبة خلافا لما كان يجرى عليه العمل بالمنشأة من قبل ، مما يؤثر على قيمة الأرباح أو الخسائر .

(١٠) وفى حالة المنشآت التى لاتمسك حسابات أو سجلات للتكاليف - سواء داخل الدفاتر المالية أو خارجها - وإنما تقوم بأعداد تكلفة اجمالية لمنتجاتها على أساس البيانات المستخرجة من الدفاتر المالية فى الوقت الذى تريد - سواء كان ذلك فى نهاية العام أو فى خلاله - فيجب أن يرد نص فى التقرير يفيد ذلك ونص كالاتى يفى بالغرض .

لاتمسك الشركة حسابات تكاليف ، وانما تتمكن من اعداد تكلفة
اجمالية لمنتجاتها تقدر على ضوئها بضاعة آخر المدة وأرى أنها تفى
بالغرض من اعدادها .

(١١) فاذا لم تكن تفى بالغرض تحفظ فى تقريره .

م - المادة الخامسة عشر :

لايدخل فى اختصاص مراقب الحسابات اعداد الحسابات الختامية أو
وضع الميزانية أو الاشتراك فى ذلك العمل ، وتتحصر مهمته فى مراجعتها -
بعد أن تكون قد أعدت بمعرفة آخرين (ادارة المنشأة) - على الدفاتر
والمستندات المرتبطة بها بطريقة تقنع المراقب وتمكنه من أن يبدى رأيه فيما
إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية قد أعدت بطريقة تعطى فكرة
صادقة وواضحة عن حالة أعمال المنشأة فى حدود المعلومات والايضاحات
المعطاة له ، وطبقا لما هو ثابت بالدفاتر . وقد يقوم مراقب الحسابات -
فى الحياة العملية - بالاشتراك فى أو باعداد الحسابات الختامية
والميزانية، وهو فى هذا العمل لايقوم بأحد واجباته كمراقب حسابات ، ولكنه
يؤديه كعمل مهنى اضافى .

ثانيا : حقوق وواجبات مراقبى حسابات شركات الأموال :

سبقت الإشارة الى أن القوانين المنظمة لأعمال الوحدات محل المراجعة ترتب
حقوقا وواجبات على مراقبى حسابات هذه الوحدات ، وسوف نعرض هذه الحقوق
والواجبات فى ضوء أحكام قانون شركات الأموال (الشركات المساهمة - الشركات
ذات المسئولية المحدودة - وشركات التوصية بالاسهم) رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١
باعتباره القانون الذى تناول هذه الحقوق والواجبات تفصيلا .

١ - حقوق مراقبي حسابات شركات الأموال :

أ - حق الاطلاع ومطلب البيانات والايضاحات :

لمراقب الحسابات في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لاداء مهمته .

ب - حق تحقيق الموجودات والالتزامات :

لمراقب الحسابات الحق في تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الادارة أن يمكن المراقب من ذلك (١)

ج - حق الحصول على صور من الاخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين :

على مجلس الادارة أن يوافق المراقب بصورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها الى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة (٢) .

د - حق حضور اجتماعات الجمعية العامة :

لمراقب الحسابات الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة (عادية أو غير عادية) للشركة وابداء رأيه في كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في اعادتها الى مجلس الادارة (٣) .

(١) المادة ١٠٥ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة (١٠٥) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة (١٠٦) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

هـ - حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد

على مجلس الإدارة أن يدعو الجمعية العامة العادية للانعقاد اذا طلب اليه ذلك مراقب الحسابات^(١) ولما رقب الحسابات أو الجهة الادارية المختصة أن يدعو الجمعية العامة للانعقاد فى الأحوال التى يتراخى فيها مجلس الإدارة عن الدعوة على الرغم من وجوب ذلك ومضى شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذى يجب فيه توجيه الدعوة للاجتماع^(٢) .

و - حقوق أخرى :

لمراقب الحسابات أن يحبس لديه مستندات الشركة وأوراقها حتى يستوفى حقوقه الخاصة قبل هذه الشركة مثل اتعابه التى لم يحصل عليها بعد .

٢ - واجبات مراقبى حسابات شركات الأموال :

أ - حضور اجتماعات الجمعية العامة :

على مراقب الحسابات أو من ينييه من المحاسبين الذين اشتركوا معه فى أعمال المراجعة ان يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت فى الدعوة للاجتماع^(٣) .

ب - التقرير عن نشاط الشركة ومركزها المالى :

على مراقب الحسابات أن يدلى برأيه فى اجتماع الجمعية العامة برأيه فى كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة ويوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو فى اعادتها الى

(١) المادة (٦١) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة (٦٢) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

مجلس الادارة . ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة . ويجب أن يكون تقريره مشتملا على البيانات التى نص عليها القانون واللائحة التنفيذية فضلا عن البيانات الآتية :

(١) ما اذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .

(٢) ما اذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما اذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع وبالنسبة للشركات الصناعية ما اذا كانت الشركة تمسك حسابات تكلفة ثبت له انتظامها .

(٣) ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

(٤) ما اذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية محل المراجعة .

(٥) ما اذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جدد من تعديلات فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل .

(٦) ما اذا كانت البيانات الواردة فى تقرير مجلس الادارة المشار اليها فى القانون واللائحة التنفيذية (فيما يتعلق بحساب الأرباح والخسائر والميزانية) متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة .

(٧) ما اذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية محل الفحص مخالفات مالية لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي مع ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية . وذلك في حدود المعلومات والايضاحات التي توافرت لديه (١) .

٣ - الرد على استفسارات المساهمين :

يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلًا عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء انعقاد الجمعية العامة أن يناقش المراقب وأن يستوضحه عما ورد بتقريره (٢) .

٤ - الحفاظ على أسرار الشركة

لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره أو الى غيرهم ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله والاوجب عزله ومطالبته بالتعويض (٣) .

ثالثا : الجزاءات على مخالفة الواجبات المهنية :

يلتزم المحاسبون والمراجعون بواجبات مهنية محددة وردت بالقانون ودستور المهنة - كما سبق ايضاحه ، ومن ثم فان مخالفة هذه الواجبات أو الخروج عليها تستلزم توقيع الجزاء الملائم لدرجة المخالفة وأثرها على سمعة المهنة وثقة الجمهور فيها .

(١) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة ١٠٨ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

ولذا تتم محاكمة كل عضو يخل بواجباته فى مزاولة المهنة او يرتكب أمورا
مخلّة بشرقها أو ماسة بكرامتها ويعاقب بأحد الجزاءات الآتية (١)

١ - الانذار .

٢ - التوبيخ .

٣ - الوقف عن العمل مدة لا تجاوز سنتين .

٤ - شطب الاسم من جدول النقابة .

وتتم المحاكمة التأديبية للعضو بمقر النقابة على درجتين الأولى والدرجة
الثانية - وتكون جلسات المحاكمة سرية ، وللعضو الحق فى استئناف القرار
الصادر من الدرجة الأولى أمام الدرجة الثانية وله أن يقدم المستندات الدالة على
برأئته ، كما له عند صدور قرار بشطب اسمه من الجدول أن يطلب من الدرجة
الثانية بعد مضى خمس سنوات من القرار بالشطب إعادة قيده فاذا رفض الطلب
له ان يتقدم بالطلب مرة أخرى بعد مضى ثلاث سنوات من تاريخ اعلانه بالرفض .

٣ - مسئولية مراقب الحسابات

نظرا لأن مراقب الحسابات ملتزم بواجبات مهنية محددة بقانون ودستور
المهنة، كما أن القوانين المختلفة المنظمة لأعمال الجهات محل المراجعة ترتب عليه
واجبات معينة ، فان اخلل المراقب بأداء هذه الواجبات يعرضه للمساءلة التى قد
تقتصر على تعويض الضرر (مسئولية مدنية) أو تصل الى حد التجريم (مسئولية
جنائية) هذا فضلا عن المساءلة التأديبية والتى سبق أن عرضنا لها .

أولا : المسئولية المدنية لمراقب الحسابات :

تستند هذه المسئولية الى عدم بذل المراقب للعناية المهنية الواجبة فى أداء
مهمته . فالعميل أو الجمهور يتوقع من المراقب مستوى أداء مهنى معين تحكمه

(١) المواد ٣٧ - ٥٠ من القانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين .

قواعد الأمانة المهنية وأداب وسلوك المهنة التى تتضمنها قوانين مزاولة المهنة ودراساتها . والأصل أن تكون هذه المسئولية تجاه العميل (الطرف الثانى فى عقد المراجعة) إلا أن الممارسة العملية فى كثير من بلدان العالم تعرضت لمدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث (مستخدمى القوائم المالية المنشورة من غير أصحاب المشروع أو إدارته) .

٦ - المسئولية المدنية قبل العميل :

أساس هذه المسئولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل (١) ، ومن ثم فإن حدود هذه المسئولية هو العقد المبرم بين المراجع وعميله ونوع الخدمة الواردة فى العقد وحدودها . وتنشأ مسئولية المراجع تجاه العميل عند تقصير المراجع فى أدائه المهنى أى عدم بذل العناية المهنية الواجبة فى أداء مهمته أو الحفاظ على أسرار العميل التى علمها عند تأديته مهمته وبشرط أن يؤدى هذا التقصير الى الأضرار بالعميل وان يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المراقب أو تابعيه (استنادا الى مسئولية المتبوع أى المراقب عن أعمال تابعيه أى معاونيه أو مساعديه من أفراد مكتبه) . فإذا ثبت تقصير المراقب والضرر الذى وقع على العميل بسبب هذا التقصير فإنه يحق للعميل مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر .

غير أنه يتعين التفرقة بين الضرر الذى وقع على العميل بسبب إهمال المراقب فى بذل العناية المهنية الواجبة وبين خطأ المراقب فى التقدير حيث يسأل المراقب عن تعويض الضرر الناتج عن إهماله بينما لا يسأل عن الضرر الذى نتج عن خطأ فى التقدير . وقد تعرض القضاء الانجليزى والأمريكى للعديد من القضايا فى هذا الشأن منها :

(١) يعتمد بالعميل أصحاب المنشأة أو الشركاء فى شركات الأشخاص أو المساهمين فى شركات المساهمة أو الأعضاء فى الجمعيات التعاونية .

أ - فى قضية The Irish Wollen Co. Ltd. V. Tyson & Others

حيث تم التلاعب فى الحسابات عن طريق اخفاء بعض فواتير الشراء واسقاطها من المشتريات بالرغم من ادخالها ضمن مخزون آخر المدة . وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لأنه كان بمقدوره اكتشاف هذا التلاعب اذا بذل العناية المهنية الواجبة .

ب - فى قضية The London Oil Storage Co, Ltd V. Sear Hasluck

& Co. لم يتم المراجع بتحقيق رصيد صندوق المصروفات الثرية وظهر بالميزانية الرصيد الدفترى لهذا الصندوق حيث كان هناك اختلاس بالصندوق وكان الرصيد الفعلى يقل كثيرا عن الرصيد الدفترى ولم يتم المراجع بجرد الصندوق جردا فعليا ، وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لعدم قيامه بالتحقق من وجود الأصول الواردة بالميزانية .

ج - فى قضية In Re London & General Bank

وهى خاصة بأحد البنوك الانجليزية قدم قروضا وتسهيلات لعملائه دون الحصول على الضمانات الكافية لهذه القروض واحتسب فوائد لهذه التسهيلات والقروض ضمن ايراداته وبالتالي تضخمت أرباح البنك فى حين أن هذه الفوائد لم يتم تحصيلها على الاطلاق ، وقد ترتب على ذلك أن توزيعات أرباح البنك قد تمت فى الواقع من رأس مال البنك لأن الأرباح كانت وهمية . وقد اكتفى المراقب بإبلاغ هذه الحقيقة لإدارة البنك . وقد قضت المحكمة بأن المراجع الذى لايعطى المساهمين بيانات صريحة مباشرة عن حقائق الوضع عندما لاتفصح الميزانية عن الواقع يعتبر مهملًا فى أداء واجباته ومن ثم يتعين على المراجع رد قيمة الكوبون الثانى من الأرباح

الموزعة على سبيل التعويض على أساس أنه كان مدركا لحالة البنك
الخرجة وأنه تصرف بأهمال نتيجة لعدم ابلاغه الحقائق للمساهمين
واكتفى بإبلاغها لإدارة البنك .

وقد تعرض دستور المهنة فى مصر للمسئولية المدنية لمراقب الحسابات
فى المادة التاسعة ، والمادة العاشرة ، والمادة السابعة عشر وعلى الرغم
من ذلك لم تعرض على القضاء المصرى قضايا صدرت عنها أحكام فى
هذا الصدد . وفى المادة التاسعة من دستور المهنة " يحكم مسئولية
مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى
حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف
المنشأة بالإضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومنذ يبه الذين يعتمد
عليهم فى تنفيذ تلك المهمة . كما ورد بالمادة العاشرة " إن عدم إلمام
أو ادراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لا يعفيه من المسئولية ،
فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية
معقولة فى كل ما يؤديه .

كما ورد بالمادة السابعة عشر الأخطاء التى يقع فيها مراقب
الحسابات ولا ترقى الى درجة مساعته عنها يجب أن تكون قد وقعت بحسن
نية وألا تكون مصبوغة بدافع الرغبة فى مسايرة العملاء أو باى دافع آخر
غير مرتبط بالمهنة .

وقد ورد بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنظم لأعمال شركات الأموال
(الشركات المساهمة - وذات المسئولية المحدودة - والتوصية بالاسهم) (١)

(١) المادة ١٠٩ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشروع عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .
وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة بمضى سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي اتلى فيها تقرير المراقب

٢ - المسئولية المدنية قبل الغير :

تختلف الآراء حول مدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث) باعتبار الغير ليس طرفاً أصيلاً في عقد المراجعة بين العميل ومراقب الحسابات ومن ثم فإن مسئولية المراقب تجاه عميله أساسها العقد المبرم بينهما . بينما يذهب البعض إلى قيام مسئولية المراجع قبل الغير (مستخدمي القوائم المالية) على أساس مبدأ المسئولية التقصيرية الوارد بالقانون المدني المصري والذي ورد به : أن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض . والواقع أنه لم يصدر عن القضاء المصري أية أحكام في هذا الصدد بالرغم أن دستور المهنة وقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد اعترف بمسئولية المراقب عن الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه دون تمييز بين درجات الخطأ^(١) .

في الولايات المتحدة الأمريكية يتضح من أحكام القضاء الخاصة بمسئولية المراجع قبل الغير أن المراجع يصبح مسئولاً عن تعويض ضرر الغير في حالات الفشل أو الإهمال الجسيم الصادر عن المراجع ، أما في حالات الإهمال العادي لم يستقر القضاء الأمريكي بعد على رأي فيها ففي بعض القضايا مثل قضية Ulramas Corp. V. Toche قضت المحكمة بأن

(١) المادة ١٠٩ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

المراجع ليس ملزماً أمام الغير بأن يقوم بعملية الفحص بدون اهمال حيث تضمنت الميزانية المعتمدة من المراجع ديونا وهمية بمبلغ ٩٥٠٠٠٠ دولار وأخفيت مطلوبات قيمتها ٣٠٠٠٠٠ دولار وقدم المراجع للعميل ٣٢ نسخة من تقريره وكان يعلم بطريقة عامة أن هذه التقارير سوف تقدم للمساهمين والغير للاطلاع عليها . كما جاء بالحكم فى هذه القضية أن رجل الأعمال العادى الذى يتلقى تقريراً (يقصد تقرير المراجع هنا) دون مقابل ويتلقى هذا التقرير كفرد من مجموعة كبيرة من المستثمرين المحتملين لا يمكن ان يتوقع أكثر من ذلك .

وفى قضية أخرى The First National Bank & Trust Co, Of South Bend V. Small et al. أخذت المحكمة بمبدأ آخر وهو أنه اذا علم المراجع بأن تقريره سوف يقدم الى شخص أو جهة معينة بالذات فإنه يلتزم فى مواجهة هذا الشخص أو الجهة (الغير) ببذل العناية المهنية الواجبة التى يلتزم بها قبل عميله .

وفى انجلترا انتهى القضاء الانجليزى الى قيام مسئولية المراجع قبل الغير اذا علم أن للقوائم المالية محل الفحص سوف تقدم الى جهة بعينها وأن هذه الجهة سوف تعتمد على هذه القوائم فى قرارها مع العميل وأنه قد لحقها ضرر أو خسائر بسبب الاعتماد على التقارير المعتمدة من المراجع والمقدمة اليها .

ثانيا : المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات :

عندما يرتقى الخطأ الذى يرتكبه مراقب الحسابات الى درجة الجرم فان المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات تنشأ ويتولى الادعاء فى هذه الحالة النيابة المختصة ، ومن أمثلة الأخطاء التى ترقى الى مستوى التجريم خيانة الأمانة أو التزوير أو التدليس وهى أمور يطبق عليها قانون العقوبات .

وباستعراض التشريع المصرى لمجالات نشاطات مختلفة تعاونية - شركات أموال - ضرائب ، نجد أن هذه التشريعات تضمنت تجريما لبعض الأفعال أو الأخطاء التى قد تصدر عن مراقبى الحسابات (المراجعون الخارجيون) ووضعت عقوبات لكل منها .

١ - فى قانون التعاون الاسكانى (١٤ لسنة ١٩٨١) :

تناول المشرع فى هذا القانون بالبواب الخاص بالعقوبات ، والذي اعتبر فيه مراجعوا حسابات الجمعية فى حكم الموظفين العموميين ، يعاقب مراقب الحسابات بالحبس وغرامة لاتزيد عن ١٠٠٠ جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر فى الحالات الآتية (١)

- أ - اذا تعدد المراجع فى عمله أو فى تقاريره أو فى حسابات الجمعية المبلغة الى الجمعية العمومية للاعضاء أو جهات الاشراف والرقابة الادلاء بوقائع أو أرقام كاذبة عن حالة الجمعية .
- ب - اذا تعدد المراجع اخفاء كل أو بعض الوقائع التى حدثت بالجمعية او المستندات المتعلقة بها .
- ج - اذا لم يقم المراجع بتنفيذ الالتزامات التى يفرضها عليه القانون والقرارات المنفذة له أو نظام الجمعية الداخلى .
- د - اذا تعدد المراجع عرقلة أعمال جهات التفتيش والرقابة .
- هـ - اذا احتفظ المراجع بأموال الوحدة بالمخالفة لاحكام القانون أو النظام الداخلى للجمعية أو قرارات الجمعية العامة للأعضاء رغم مطالبته بردها .

(١) المادة (٩٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨١ .

٢ - فى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

تناول المشرع فى هذا القانون بالباب الخامس الخاص بالرقابة والتفتيش والجزاءات فى شركات الأموال (الشركات المساهمة - الشركات ذات المسئولية المحدودة - وشركات التوصية بالاسهم) ، يعاقب مراقب حسابات الشركة بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه يتحملها المخالف شخصيا أو باحدى هاتين العقوبتين مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها فى القوانين الأخرى فى الحالات الآتية (١) :

أ - إذا وقع المراقب على نشرات اصدار الاسهم أو السندات أثبت بها عمدا بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية .

ب - إذا صادق المراقب على توزيع أرباحا أو فوائد على خلاف هذا القانون أو نظام الشركة .

ج - إذا تعمد المراقب أو من يعمل معه فى مكتبه وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية أو أغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون .

د - إذا قام المراقب أو شارك فى تزوير سجلات الشركة أو اثبت فيها عمدا وقائع غير صحيحة .

٢ - فى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :

تناول المشرع فى هذا القانون بالباب العاشر الخاص بالعقوبات تحديد عقوبة مراقب الحسابات (أو المحاسب القانونى) فى الحالات الآتية :

(١) المادة ١٦٢ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

أ - يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتد الإقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة له فى الحالتين الآتيتين :

(١) اذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تقصع عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

(٢) اذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى الى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر (١) .

ب - يعاقب مراقب الحسابات (المحاسب القانونى) بالسجن اذا حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء احدي الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها - ويكون مسئولاً بالتضامن مع الممول فى سداد قيمة الضرائب المستحقة والتى لم تؤدى - باستعمال احدي الطرق الاحتيالية الآتية :

(١) تقديم الممول لإقراره الضريبى مستنداً الى دفاتر مصطنعة تخالف الدفاتر والمستندات الحقيقية .

(٢) إخفاء الدفاتر الحقيقية وتقديم إقرار ضريبى على أساس عدم وجود دفاتر للممول .

(٣) إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء أجل التقادم .

(٤) توزيع أرباح على شركاء وهميين بقصد تخفيض الضريبة .

(٥) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

(٦) إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة (٢) .

وتعتبر هذه الجريمة مخلة بالشرف وتفقد المحاسب اعتباره .

(١) المادة (١٨٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

(٢) المادة ١٧٨ ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

القسم الثانى
العمل الميدانى للمراجعة

الباب الثالث
التخطيط لعملية المراجعة

الفصل الأول

التمهيد لعملية المراجعة

حتى يتسنى للمراجع أن يقوم بعملية المراجعة وفقا للأصول المرعية يتعين عليه أن يبدأ بتنظيم العنصر البشرى بمكتبه (أى التنظيم الداخلى لمكتب المراجعة)، والتعرف على كيفية الارتباط بالعملاء الجدد والتعرف على طبيعة أعمالهم وتنظيمها ، وتحضير أوراق العمل التى تساعد فى انجاز عملية المراجعة بكفاءة .

١ - التنظيم الداخلى لمكتب المراجع :

قد يأخذ مكتب المراجعة الشكل القانونى لمؤسسة فردية وهو الشكل الأكثر انتشارا فى جمهورية مصر العربية ، الا أن هناك بعض مكاتب المراجعة تأخذ أشكال قانونية أخرى كشركة تضامن . فسواء أخذ مكتب المراجعة شكل المؤسسة الفردية أو شركة التضامن فإن التنظيم الرأسى (العسكرى) هو التنظيم السائد فى هذا النشاط ، فى بعض الأحوال قد يتم تقسيم المكتب الى أقسام بحسب الأنشطة أو الخدمات التى يقوم بها (مراجعة - امساك دفاتر - تنظيم ودراسات - ضرائب ..) . عندما يكون المكتب مؤسسة فردية فإن الرئيس أو أعلى سلطة فيه ذو صاحب المكتب ، اما اذا كان الشكل القانونى للمكتب شركة تضامن فإن الشركاء Partners أو اللجنة التنفيذية للشركاء هي السلطة العليا ولى ذلك مجموعة المديرين أو المشرفين Managers ثم المساعدون الأول Senior Accountant ثم المساعدون متوسطى الخبرة Semi - Senior Accountants ثم المحاسبون تحت التمرين حديثى الخبرة Junior Accountants . ويختص كل مستوى بنوع من الأعمال تتلاءم ودرجة تأهيله العلمى والعملى .

٢ - التعرف على العميل :

نظرا لأنه يحظر على المراجع الاعلان عن نفسه طبقا لقواعد السلوك المهني ، ولأن الطلب على هذه المهنة يتأثر الى حد كبير بالمعرفة للشخصية بين المراجع والعميل سواء بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر فإن التعرف على العميل يستند الى هذه المعرفة . في بعض الحالات قد يكون اسم المكتب معروفا وهو ما يؤدي الى الطلب المباشر لخدماته . قد يكون العميل منشأة أو شركة جديدة لم يسبق مراجعتها ، وقد يكون لها مراجع سابق وفي هذه الحالة الأخرى يتعين على المراجع الجديد - طبقا لقواعد السلوك المهني - أن يتصل بالمراجع السابق للحصول على معلومات عن العميل الذي لجأ اليه لطلب الخدمة المهنية ، ويتم لقاء بين العميل والمراجع الجديد للتعارف وفيه تتحدد غالبية الأمور التي تهم الطرفين .

٢ - الارتباط بالعميل :

يتم التعاقد بين المراجع والعميل بعد التعارف بينهما ، قد يكون الارتباط في شكل عقد يحدد مسئوليات وواجبات كل طرف منهما ، أو على الأقل يوجه خطاب من مكتب المراجعة للعميل يحدد فيه هذه الأمور وغالبا ما يصل لمكتب المراجعة خطاب آخر وهنا يكتمل ارادتي الطرفين في التعاقد . في شركات الاموال يتم تعيين مراقب الحسابات وتحديد اتعابه بقرار من الجمعية العمومية للشركة .

٢ - التعرف على طبيعة ونظم العمل لدى العميل :

يجب على المراجع أن يتعرف على طبيعة العمل لدى العميل ونظم العمل بالوحدة محل المراجعة ويشمل ذلك :

- أ - التعرف على الشكل القانوني للوحدة محل المراجعة وعقد تكوينها .
- ب - معرفة نوع النشاط الذي تزاوله الوحدة محل المراجعة . اذا كانت

الشركة لديها فروع أو مصانع فيجب زيارتها والتعرف على القائمين عليها ، وأهم الجوانب الفنية لنشاط الوحدة .

ج- معرفة النظام المحاسبي المتبع بالوحدة بما في ذلك الدفاتر المستعملة والنورات المستندية والمحاسبية والقائمين على تنفيذها ودرجة تأهيلهم العلمى والعملى .

د - الاطلاع على الحسابات الختامية والميزانية للعام السابق وتقرير المراجع السابق عليها ، بالإضافة الى تقرير مجلس الادارة فى حالة الشركات المساهمة أو الجمعيات التعاونية .

هـ- معرفة قواعد العمل بالوحدة والضوابط الداخلية المعمول بها والسياسات واللوائح التى تحكم العمل ، ومدى الالتزام بتطبيقها .
بتغطية هذا الجوانب يصبح المراجع على دراية بنشاط العمل وطبيعته ونظم العمل لديه والضوابط الداخلية التى تحكم عمل الوحدة محل المراجعة .

٤ - أوراق عمل المراجعة Audit Working Papers

يتعين على المراجع أن يحصل على الأوراق التى تساعد على أداء مهمته وفقا للقواعد والأصول المهنية المتعارف عليها ، وإن كانت قواعد وأصول المراجعة - المعايير - لم تحدد ماهية ونوعية هذه الأوراق ، إلا أن الخبرة العملية للمراجع يمكن أن تساعد على تحديد الأوراق اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقا لقواعد الأداء المهني السليم .

يمكن تقسيم أوراق العمل اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة الى نوعين . اولهما : أوراق الملف الدائم ، وثانيهما أوراق الملف الجارى (السنوى) .

أ - الملف الدائم The Permanent File

الأوراق التى يشتمل عليها الملف الدائم تخدم عدة أغراض ، فهى تعطى صورة واضحة عن تاريخ الوحدة محل المراجعة ، مما يساعد المراجع

ومساعدية فى تجنب اعداد أوراق مراجعة جديدة لكل سنة على حدة بالنسبة للأمور التى تتصف بالثبات والرجوع الى أوراق الملف الدائم فى أى وقت . ويتضمن الملف الدائم الأوراق والمستندات التالية عادة :

- (١) نسخة من عقد تكوين أو تأسيس الوحدة محل المراجعة ونظامها الأساسى (أو الداخلى) .
- (٢) نسخة من الخريطة التنظيمية للوحدة .
- (٣) ملخص عن طبيعة نشاط الوحدة .
- (٤) وصف لنظام الرقابة الداخلية بالوحدة ونقاط الضعف فيه والاجراءات التى تتخذها الادارة لتلافى نقاط الضعف .
- (٥) مذكرات وافية عن العقود طويلة الأجل بالوحدة وكذا استثماراتها الدائمة .
- (٦) ملخص للنظام المحاسبى المتبع بالوحدة ودليل الحسابات وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات واللائحة المالية .
- (٧) ملخص بالسياسات المحاسبية التى تسير عليها الوحدة .
- (٨) محاضر اجتماعات الجمعية العامة للشركة ومحاضر اجتماعات مجلس ادارتها .

ب - الملف الجارى (السنوى) : The Current File

يشتمل الملف الجارى أو السنوى على الأوراق التى تخدم عمليات الفحص بالسنة الحالية لذا يعد المراجع ملف جارى لكل سنة على حدة . ولعل أهم الأوراق والمستندات بالملف الجارى هى :

- (١) ميزان المراجعة والحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية .
- (٢) قائمة بالتسويات التى تمت فى نهاية السنة المالية .
- (٣) برنامج المراجعة للسنة الحالية .

- (٤) الملاحظات والمذكرات التي حصل عليها المساعون أثناء عملية الفحص للسنة الحالية .
 - (٥) الكشف التحليلية المرفقة بالميزانية .
 - (٦) المصادقات والشهادات والاقراءات للسنة الحالية .
 - (٧) المراسلات التي تمت بين المراجع والوحدة (العميل) خلال السنة ،
وتقرير المراجعة للسنة الحالية .
- وجدير بالذكر أن أوراق العمل بالملف الدائم أو الملف السنوى ملك للمراجع ولكن لا يحق له تحويلها للغير الا بموافقة العميل .

الفصل الثانى وضع برنامج المراجعة

طبقا للمعيار الأول من معايير تنفيذ العمل الميدانى للمراجعة ، يتعين على المراجع وضع خطة مناسبة لعملية المراجعة ويشرف بشكل جاد وكاف على عمل مساعديه . تبعا لذلك يتطلب الأمر وضع برنامج تسيير عليه عملية المراجع فى تطبيق هذا البرنامج مع الاشراف الكافى والجاد عليهم .

١ - برنامج المراجعة .

برنامج المراجعة يمثل خطة العمل لتنفيذ عملية المراجعة ، ولذا فهو يوضح الخطوات والاجراءات الواجب اتباعها لاتمام عملية المراجعة وفقا للأصول المتعارف عليها فى المراجعة .

يتم وضع برنامج المراجعة بمكتب المراجع فى ضوء طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة التى يطبق عليها هذا البرنامج ونظامها المحاسبى والنورات المستندية والمحاسبة بالوحدة وقواعد المراقبة الداخلية المعمول بها فى هذه الوحدة . ومن ثم فان عدم ادراك الابعاد الحقيقية والواقعية لهذه الأمور يجعل البرنامج بعيدا عن الواقع . ولعل ذلك يثير تساؤل حول إمكانية وضع برنامج نمطى للمراجعة يطبق على كافة الوحدات التى يقوم مكتب المراجعة بمراجعة حساباتها ، والواقع طالما ان طبيعة النشاط والنظم المعمول بها تختلف من وحدة الى وحدة أخرى فانه لايمكن وضع برنامج نمطى لمراجعة كافة الوحدات وانما يوضع هذا البرنامج لوحدة بذاتها وقد يعدل من سنة لأخرى وفقا للمتغيرات التى تحدث فى هذه الوحدة .

برنامج المراجعة الذى يعد بصورة جيدة يمكن أن يخدم عدة أغراض لعل أهمها :

أ - أنه يعطى صورة واضحة للمراجع ومساعديه عن نطاق عملية المراجعة وما اذا كان البرنامج يغطى عملية المراجعة بصورة مرضية أو يحتاج

الى تعديل قبل البدء فى تنفيذ العمل الميدانى للمراجعة .

ب - أنه يسمح بتوزيع للعمل على المساعدين بما يتفق ومستوى الخبرة لدى كل منهم .

ج - أنه يوضح ما يتم انجازه من عمل أولا بأول حيث يتم التأشير على الخطوات التى تم انجازها عقب الانتهاء منها مباشرة .

د - أنه يساعد فى الرقابة على الوقت المستخدم فى تنفيذ عملية المراجعة .

هـ - أنه يساعد فى التعرف على مدى فعالية قواعد المراقبة الداخلية بالوحدة ومدى الالتزام بها حيث يتم الربط بين اجراءات المراجعة والضوابط الداخلية .

ويتعين على أعضاء فريق المراجعة أن يضعوا فى اعتبارهم دائما أن برنامج المراجعة يتم وضعه على أساس افتراضات معينة للاجراءات المحاسبية وقواعد الضبط الداخلى لدى العميل ، ومن ثم فإن هذا البرنامج يمكن ان يخضع للتعديل اثناء تنفيذ عملية المراجعة اذا ظهرت عوامل تستوجب ذلك .

عند وضع برنامج المراجعة يجب أن يغطى البرنامج نقاطا أساسية لكل بند من بنود المتغيرات المالية التى يتم مراجعتها (بنود الاصول ، الخصوم ، المصروفات ، الايرادات) هى :

أ - وصف للحساب وطبيعته .

ب - تقييم الضوابط الداخلية على هذا البند أو الحساب ونقاط الضعف فيها .

ج - الاجراءات التى تتبع لفحص هذا البند أو الحساب وخطوات تنفيذ هذه الاجراءات .

د - نتيجة فحص هذا البند أو الحساب وهل تم تحقيق الاهداف الخاصة بمراجعتها .

وكنموذج لكيفية وضع برنامج المراجعة فى ضوء هذه النقاط نقدم فيما يلى جزءاً من برنامج للمراجعة يغطى بنود الاصول الثابتة باحدى الشركات الصناعية .

مكتب
اسم العميل : شركة
السنة المالية :

الأصول الثابتة :

وصف للحساب :

هذا الحساب يتضمن عدة بنود فرعية تشمل الأراضى ، المبانى ، الآلات والمعدات ، السيارات . يتم حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت بواقع ٥٪ للمباني ، ١٠٪ للآلات والمعدات ، ٣٣ ١/٣٪ للسيارات .

تقييم الضوابط الداخلية :

يستخدم بفترة استاذ مساعد للأصول الثابتة يشتمل على الحسابات الفرعية (الأراضى ، المباني ، الآلات والمعدات ، السيارات) لهذا الحساب الرئيسى . الانفاق الرأسمالى الذى يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه يتطلب موافقة مجلس الإدارة . توجد قواعد للتفرقة بين مصروفات الصيانة الرأسمالية والإيرادية . تخريد الأصول الثابتة يتم التقرير عنه من رئيس القسم المختص ولكن لا يتم فحص نوى لعمليات التخريد التى لم يتم التقرير عنها ، العدد والأدوات الصغيرة لاتحمل اى علامة تدل على ملكيتها للشركة .

الرأى :

الضوابط الداخلية على الإضافات للأصول الثابتة قوية بينما الضوابط المعمول بها فى تخريد الأصول الثابتة ضعيفة نسبيا .

إجراءات المراجعة	الفترة التمهيدية	وقت الفحص	القائم بالعمل
يفعلها الفحص	الفحص التمهيدى :		
١ - فحص واختبار وتقييم الاجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية المتعلقة بالاصول الثابتة ومجمع مخصص الاهلاك .	أشرف		
٢ - تحليل الاضافات للاصول الثابتة حتى تاريخ عملية الفحص ، مع حصر الاضافات التى لايزيد قيمة كل منها عن ٢٠٠٠ جنيه .	محمد		
٣ - الاضافات التى لا تزيد قيمة كل منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتير شرائها ومخزير استلامها وفحصها وسند مدادها مع التحقق ما اذا كانت بنود جديدة أو للاحلل لبنود مخربة .	محمد		
٤ - تحليل مصروفات الصيانة وحصر مبالغ الصيانة التى لا تزيد عن ٢٠٠٠ جنيه حتى تاريخ عملية الفحص .	محمد		
٥ - مصروفات الصيانة التى لا تزيد قيمة كل بند منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتيرها وسند مدادها وتقرير اتمام عملية الصيانة والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى (نفقة رأسمالية أم نفقة جارية) .	محمد		
٦ - تتبع لكل الاضافات للاصول الثابتة التى لا تزيد قيمة كل منها عن ٥٠٠٠ جنيه والتحقق من وجود تصريح بها من مجلس الادارة .	محمد		
٧ - تحليل عمليات التخريد حتى تاريخ الفحص	أشرف		

الفترة التي وقت الفحص القائم بالعمل	الفترة التي اجراءات المراجعة
يفطها الفحص	
أشرف	<p>٨ - تتبع التكلفة الأصلية للبند المخردة وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بدفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة .</p> <p>تفحص العمليات الحسابية لمجمع الاهلاك حتى تاريخ التخريد . تحدد القيمة التخريدية ويتم تتبعها بدفتر المقبوضات .</p> <p>تحرى عن عمليات التخريد التي لا يوجد لها قيمة بيعية ، تحسب الأرباح أو الخسائر الرأسمالية فى كل عملية تخريد مسع تتبعها فى حساب الإيرادات الأخرى أو المصروفات الأخرى .</p>
أسعد	<p>٩ - فحص المشرف على الفريق الفحص النهائي</p>
محمد	<p>١ - فحص الاجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية على الأصول الثابتة ومخصص مجمع الاهلاك لى تغيرات تمت بمسد الفحص الأول .</p>
محمد	<p>٢ - تحصل من العميل أو تعد كشف بالأصول الثابتة والاضافات عليها والاستبعادات منها والاهلاك السنوى ومخصص مجمع الاهلاك حتى تاريخ نهاية السنة المالية</p>
محمد	<p>٣ - مقارنة أرصدة الأصول الثابتة أول المدة مع أوراق عمل السنة المالية السابقة</p>
محمد	<p>٤ - ترصيد حسابات دفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة ومقارنة الحسابات</p>

اجراءات المراجعة	الفترة التمه.	وقت الفحص	القائم بالعمل
يفطبها الفحص			
الفرعية مع الحساب الاجمالي الخاص بها .			
٥ - تحليل الاضافات للأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق وحتى نهاية السنة المالية مع حصر كل الاضافات التي لا تزيد قيمة اى منها عن ٢٠٠٠ جنية . مقارنة لجمالي الاضافات حتى نهاية السنة بكشف الاصول الثابتة والحركة عليها . فحص الفواتير وسند مدادها للاضافات التي تمت بعد الفحص الاول مع الاشارة الى اذا كانت بنود جديدة أو احلل .			
٦ - تحليل وحصر مصروفات الصيانة التي تمت بعد الفحص السابق وتحديد البنود التي لا تزيد عن ٢٠٠٠ جنية ومقارنة مجموعها مع بند الصيانة بالمصروفات الجارية .			محمد
٧ - جميع مصروفات الصيانة التي لا تزيد قيمتها عن ٢٠٠٠ جنية تفحص فواتير الموردين وتقرير الصيانة والتوجيه المحاسبى لها .			محمد
٨ - تتبع الاضافات التي تمت على الأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق وتزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ جنية وتحقق من وجود موافقة مجلس الادارة .			محمد
٩ - تحليل الاستبعادات من الاصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق حتى نهاية			محمد

الفترة التمهيدية	الفترة التمهيدية	اجراءات المراجعة
وقت الفحص	وقت الفحص	الوقت المتاح
القائم بالعمل	القائم بالعمل	القائم بالعمل
أشرف	بفطيمه الفحص	<p>نهاية السنة والمقارنة الاجمالية مع كشف الاصول الثابتة وحركتها .</p> <p>٨ - تتبع التكلفة الاصلية للبند المخردة بعد تاريخ الفحص السابق وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بفتر الاستاذ المساعد للاصول الثابتة . تحقق من العمليات الحسابية للاهلاك . تحقق من القيمة التخريدية وتتبعها مع لفتر المقبوضات . تحقق من البند المخردة بدون قيمة . تحقق من المبالغ المدونة كارباج أو خسائر اسمانية وتقارن مع حساب الايرادات أو المصروفات الاخرى .</p>
		<p>١١ - يتم التحقق من أى عملية تخريد لم تسجل بما فى ذلك .</p>
		<p>أ - تحديد ما اذا كان قد تم تسجيل كل عملية تخريد تم احلال اصول بدلا من المخردة .</p>
		<p>ب - تحرى اى نقص جوهري حدث فى قيمة قسط التأمين على الاصول الثابتة .</p>
		<p>ج - فحص حساب ايرادات متنوعة والتحقق من وجود أو عدم وجود مبالغ ناتجة عن بيع الاصول المخردة .</p>

الفترة التي يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل	إجراءات المراجعة
د - استقصر من رئيس القسم عن عمليات التخريد التي تمت وكذا من ميسر المصانع .	أشرف		
هـ - حدد عشرة بنود من الآلات والمعدات من دفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة وحدد موقعها في المصنع .	أشرف		
و - اكتب منكرة بعمليات التخريد التي لم تسجل .	أشرف		
١٢- اختبر حساب الاهلاك للسنة الحالية :	أشرف		
أ - قارن اهلاك السنة الحالية بالسنة السابقة وتحقق من اتباع نفس طريقة حساب الاهلاك .			
ب - اختبر مصروف اهلاك السنة الحالية لمجموعات الأصول وتحري أسباب الفروق عن السنة السابقة .	أشرف		
١٣- قارن مجمع الاهلاك في نهاية السنة الحالية تحقق من أن الرصيد المتبقى للأصل بعد الاهلاك يتناسب مع المتبقى من عمره الانتاجي .	أسعد		
١٤- فحص المشرف على الفريق .	أسعد		

نتيجة الفحص

٢ - توزيع العمل على المساعدين

يتم توزيع الأعمال الموضحة ببرنامج المراجعة على أعضاء فريق المراجعة المختص بفحص حسابات العميل ، ويجب ان يراعى فى هذا التوزيع مستوى التأهيل العملى لكل عضو بالفريق ودرجة الخبرة اللازمة لأداء كل خطوة من خطوات برنامج المراجعة .

٣ - الاشراف على المساعدين .

يجب أن يتوافر اشراف فعال على أعمال المساعدين فى تنفيذ عملية المراجعة . غالبا مايشرف على كل فريق مراجع رئيسى يرجع اليه اى عضو فى الفريق للاستفسار عن اى مشكلة تواجهه . المشكلات التى لايمكن للمراجع الرئيسى التصرف فيها يمكنه أن يطلب مساعدة أحد المشرفين بالمكتب أو احد الشركاء لمعاونته فى التصرف الملائم .

الباب الرابع
الإقامة الداخلية

الفصل الأول

التعريف بالرقابة الداخلية

مقدمة :

يعتبر الحفاظ على أموال المنشأة وتحقيق كفاءة استخدام هذه الأموال من الأمور الهامة التي يعتمد عليها استمرار أى منشأة ونموها مستوى فى ذلك المنشآت الصغيرة والكبيرة .

فى المنشأة الصغيرة قد يتسنى لصاحب المنشأة - من خلال رقابته الشخصية - الحفاظ على أمواله وتوجيهها بما يحقق له أفضل عائد ممكن ومع غياب مثل هذا الأسلوب فى الرقابة تزداد الحاجة الى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية .

الأساس فى تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية : سلطة التصريح (أجازة) العمليات ، المحاسبة عنها ، والاحتفاظ بالأصول .

وتتم المحاسبة عن العمليات فى ظل المعالجة اليدوية للبيانات بالاعتماد على العنصر البشرى فى عمليات التسجيل (تجميع البيانات) ، التبريد ، التخصيص وعرض النتائج . بالإضافة الى الاحتفاظ بالمستندات والسجلات الخاصة بذلك .

وبافتراض أن معالجة البيانات المحاسبية تتم يدويا ، فما هى مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية ؟ وما هى اجراءات الرقابة التى تنطوى عليها هذه المقومات ؟ .

للإجابة على هذه التساؤلات تم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعين الأساسيين التاليين :

الأول : طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها .

الثانى : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعالة .

أولا - طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

١- ظهور الرقابة الداخلية وأهميته :

تتنمى الرقابة الداخلية الفعالة بصورة لصيقة الى السؤال الخاص بإمكانية الاعتماد على البيانات المالية ، كما تعتبر أساسية للغاية لقيام الإدارة بمسئولياتها الكلية بصورة سليمة ، فقد ترتب على الرغبة فى زيادة حجم أعمال المنشأة ونطاقها ظهور الشركات ذات الامكانيات المالية الضخمة - كالشركات المساهمة - الأمر الذى أدى إلى :

أولا : انفصال الملكية عن الإدارة والاعتماد على مدربين مهنيين فى إدارة أعمال المنشأة ، ومن ثم حاجة أصحاب المنشأة الى بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة ادارتها . ولتحقيق ذلك يستعين أصحاب المنشأة بمراجع خارجى لفحص حسابات المنشأة وإبداء رأى محايد فى مدى عدالة الأرقام التى تتضمنها هذه القوائم .

ثانيا : تشعب البناء التنظيمى للمنشأة وتعقده الأمر الذى أدى الى ضرورة تحديد المهام والمسئوليات لكل وحدة تنظيمية (فرع / إدارة / قسم) ، ومن ثم حاجة الإدارة العليا الى بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء هذه الوحدات بالإضافة الى مجموعة من الأساليب والاجراءات اللازمة لرفع كفاءة استخدام الموارد وحماية الأصول لدى الوحدات التنظيمية المسئولة عن حيازتها .

ثالثا : حاجة الجهات الحكومية الى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنشآت وأثاره على الاقتصاد القومى . ومدى التزام هذه المنشآت بمسئولياتها تجاه المجتمع (كالمساهمة فى خطط التنمية ، تحمل جزء عادل من أعباء المجتمع فى صورة ضرائب ، استيعاب قدر من العمالة ، المساهمة فى حماية البيئة من التلوث الناتج عن الصناعة ...) .

ونظرا لأن إدارة المنشأة تعتبر مسئولة عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق بها ، فإن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يساعد الإدارة في مواجهة هذه المسئوليات يعتبر أمرا ضروريا .

ولا تقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية على إدارة المنشأة بل أن المراجع الخارجى أيضا يعتمد على هذا النظام فى تحديد حجم العينة التى يمكن الاعتماد عليها عند فحص الحسابات وتوقيت إجراء هذا الفحص (نورى أو فى نهاية السنة) . ويعتبر وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين مسئولية حيازة الأصول . ومسئولية المحاسبة عن العمليات والأصول وتنفيذ هذه الخطة من الأمور التى تؤثر على اختيار إجراءات المراجعة المناسبة التى يتبعها المراجع الخارجى . وبالإضافة الى ذلك فإن وجود هيئة للمراجعة الداخلية لدى الشركة يعتبر من العوامل التى تزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية ، ويجب أن تكون نظرة المراجع الخارجى لعمل المراجع الداخلى انه عمل مساعد له وليس بديلا عنه . فقد لا يتسنى للمراجع الخارجى زيارة بعض فروع الشركة أو مصانعها ، وفى هذه الحالة يمكنه الاعتماد على أعمال هيئة المراجعة الداخلية فى فحص حسابات هذه الفروع بشرط أن تكون هذه الهيئة على درجة معقولة من الكفاءة والموضوعية فى أداء أعمالها . وطبقا لذلك فإن نطاق الفحص وتوقيت عملية المراجعة الخارجية تعتمد على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى الشركة .

٢- تعريف الرقابة الداخلية :

تتأثر تعريف الرقابة الداخلية بتطور حجم المنشآت وعلم الإدارة وأساليبه . ويمكن التمييز بين ثلاث مراحل مر بها تعريف الرقابة الداخلية :

أولا - المرحلة الأولى :

كان الشكل السائد للمشروعات هو المنشأة الفردية ، واهتمام اصحاب

هذه المنشآت بحماية النقدية ، من ثم انحصر تعريف الرقابة الداخلية على مجموعة الوسائل التى تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون .

ثانيا - المرحلة الثانية :

توسع حجم المنشآت وبالتالي عملياتها ، وتبعاً لذلك تطور تعريف الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والاجراءات التى تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة الى حماية النقدية والأصول الأخرى ويبدو ذلك فى تعريف الرقابة الداخلية الذى أصدره المعهد الأمريكى للمحاسبين سنة ١٩٣٦ ، على أنه مجموعة من الوسائل تتبناها المنشأة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر وفى هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلى Internal Check .

ثالثا - المرحلة الثالثة :

زاد الاهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة ، ومن ثم تطور تعريف الرقابة الداخلية بحيث يشمل اساليب الارتقاء بالكفاءة الانتاجية بجانب الحفاظ على أصول المنشأة بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات . وفى سنة ١٩٤٨ أجرت لجنة اجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين دراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية ، وصدرت نتائج هذه الدراسة سنة ١٩٤٩ فى تقرير خاص بعنوان " الرقابة الداخلية - عناصر النظام المتناسق وأهميته للإدارة والمراجع الخارجى . وفى هذا التقرير تم تعريف الرقابة الداخلية على النحو التالى :

تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التى تتبناها المنشأة لحماية أصولها ، وفحص دقة البيانات

المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة (١) .

ويبرز هذا التعريف الجوانب المختلفة لمفهوم الرقابة الداخلية بشكل واضح مما جعله يلقي قبولا عاما حتى الآن من الهيئات والتنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والباحثين في هذا المجال .

٣ - أهداف الرقابة الداخلية :

وفقا لتعريف المعهد الأمريكى للمحاسبين للرقابة الداخلية تشمل أهداف نظام الرقابة الداخلية :

أولا : توفير الحماية لأصول المنشأة .

ثانيا : توفير الدقة فى البيانات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها .

ثالثا : الارتقاء بالكفاءة الانتاجية .

رابعا : التحقق من الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة .

وهذه الأهداف تلقى الضوء على طبيعة الوسائل والاجراءات التى ينطوى عليها نظام الرقابة الداخلية . ويجب أن تحقق هذه الوسائل والإجراءات الرقابة الوقائية (منع الأخطاء والغش والاختلاس) وسرعة اكتشاف أى من هذه الظواهر عند حدوثها ، بالإضافة الى تجنب نواحي الاسراف فى استخدام الموارد المتاحة وتحقيق كفاءة استخدامها . وتتناول فيما يلى مناقشة كل من هذه الأهداف .

أولا : حماية أصول المنشأة Safeguarding of Assets

تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة " حماية Safeguard " ، فقد يقصد بها

الوقاية من الأخطاء المتعمدة Intentional Errors فى معالجة العمليات بقصد

- (1) Internal Control, Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant, A Special Report By The Committee On Auditing Procedures, Copyright 1949, by American Institute of Accountants, P.5.

إخفاء غش أو اختلاس . وتستند الأخطاء المتعمدة الى تخطيط مدروس بواسطة أفراد غير أمناء نوى نوايا احتيالية Fraudulent Intentions ويتم ذلك بعدم اجراء قيد محاسبي (سهو كلي) أو تحريف فى السجلات بشكل لا يبدو متعارضا مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية . فقد تدرج أسماء وهمية فى كشوف الأجور لتغطية اختلاس فى النقدية ويكون قيد الأجور مطابقا لجمالي كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء .

وقد يقصد بكلمة " حماية " الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة فى معالجة العمليات واستخدام الأصول Unintentional Errors .

أو التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية كتسجيل مصروف ايرادى على أنه مصروف رأسمالى مما يؤدي الى زيادة رقم الربح وتضخيم قيمة الأصول ، أو أخطاء حسابية Arithmetical Errors كالأخطاء المتعلقة بعمليات التجميع أو التضريبات أو نقل المجموع من صفحة الى أخرى أو فى كتابة المبلغ الخاص بالقيد المحاسبى . وقد تتضمن أخطاء سهو Omission Errors جزئى أو كلى عند تسجيل القيود المحاسبية ، وغالبا ما ترجع هذه الأخطاء الى عدم كفاءة العاملين أو / وتدريبهم بصورة كافية .

وقد تشير كلمة " حماية " الى وسائل المحافظة على الأصول ضد كافة الأمور غير المرغوب فيها مثل الغش والاختلاس والسرقة بالإضافة الى الأخطاء . ويمثل الاختلاس Embezzlement نقل ملكية الشئ (الأصل) بون موافقة أو تصريح من أصحابه أو من لهم سلطة التصرف فيه . والغش Fraud عمل تضليلي Deceitful غير أمين ينطوى على (أ) اغتصاب للأصل بون علم مالكة أو موافقة (ب) وتحريف Misstating فى السجلات بطريقة مدروسة أو اهمال تسجيل العملية (١) . ومن ثم فإن الغش غالبا ما يرتكب لتغطية اختلاس . والسرقة

(١) قد تعتمد الادارة اجراء تحريف فى السجلات لظهور نتائج غير واقعية لأعمال المنشأة ويطلق على هذا التحريف الغش الإداري Management Fraud ومن أمثلته تحريف لغرض تخفيض الأرباح حتى يمكن تخفيض الضرائب ، أو تحريف لغرض زيادة الأرباح وزيادة وهمية لضمان الاستمرار فى إدارة المنشأة أو الحصول على أجر إذا كانت الإدارة تشارك فى حصة من الربح المحقق .

Larceny أحد أشكال الغش ويجب أن تنطوي على تجاوز غير مصرح به فإذا اشترك أمين المخزن أو الخزينة مع آخرين للسطو على مخازن الشركة أو خزائنها فإن ذلك يعتبر سرقة . والخسارة Loss انتقال ملكية جزء من الأصول دون الحصول على مقابل ، فإذا وافقت الإدارة على منح ائتمان لعميل غير موثوق فيه ولم تحصل قيمة البضاعة المباعة فإن ذلك يمثل خسارة (ديون معدومة) ، أو اتخاذ قرار بانفاق استثماري لشراء آلة يثبت عدم صلاحيتها للاستخدام .

وطبقا لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين تعنى كلمة " حماية " وقاية الأصول من الخسائر Loss التي قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها Irregularities (١) .

ويستند هذا الرأي الى التوسع فى مفهوم كلمة " حماية " باعتبار أن إدارة المنشأة مسئولة عن الحماية المادية للأصول وما يرتبط بها من تصرفات أو استخدامات .

ثانيا - دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها :

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمنشأة مجموعة من العمليات Transactions التي تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية . وهذه العمليات تنطوي - فى الغالب - على وجود مبادلة أصول أو / وخدمات مع أطراف خارج المنشأة (الوحدة المحاسبية) . وتحويل أو استخدام بعض الأصول داخل المنشأة من خلال سلسلة من الخطوات تشمل : التصريح بالعمليات Authorization تنفيذها ، تسجيلها بالدفاتر ، والمحاسبة عن نتائجها .

ويقصد بالتصريح (الاجازة) بالعمليات مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل ، التحويل ، أو استخدام الأصول لأغراض محددة تحت ظروف معينة ، وقد تكون هذه الاجازة خاصة بعمليات معينة كالصريح بمنح خصم كمية لأحد العملاء ، ومن ثم لايجوز للمستول عن عمليات

(1) Committee on Auditing Procedures . American Institute of Accountants, Statement No. 33, 1963, Chap. 5.

البيع أن يمنع هذا الخصم لعميل آخر إلا بعد الرجوع للإدارة ، وفي كثير من الحالات يأخذ التصريح (الإجازة) صفة العمومية لينطبق على جميع المواقف المتشابهة ومن أمثلة الإجازة العامة تحديد أسعار البيع لأي عميل ، شروط منح الائتمان لأي عميل ، وضع حدود للطلب فإذا ما وصل مستوى المخزون إلى حد الطلب يتم تلقائياً البدء في إجراءات الشراء .

ويشمل تنفيذ العملية اتخاذ مجموعة من الخطوات المتتابعة . وتتفصل كل خطوة عن الأخرى من زاوية المسؤولية عن تنفيذها ، ومثال ذلك عملية البيع تتضمن استلام الأمر من العميل ، اعداد البضاعة ، الشحن ، اعداد الفاتورة تحصيل قيمة البضاعة المباعة . وفي حالة الشراء ، اعداد طلب شراء ، اصدار أمر الشراء ، استلام البضاعة ، سداد قيمة المشتريات . ويتعين تحديد المسؤولية عن كل من هذه الخطوات بحيث لا يقوم شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة . ويكون هناك مرافقة Approval لكل خطوة تشير إلى أن الشروط التي حددتها الإجازة الخاصة بالعملية ككل قد توافرت بالشكل المطلوب لكل من هذه الخطوات . ويتم تسجيل ما ترتب على تنفيذ العملية من آثار مالية على أصول المنشأة والتزاماتها في السجلات المعدة لهذا الغرض (يومية فرعية ، دفاتر استاذ مساعدة ، يومية عامة ، استاذ عام) .

وتتطلب المساءلة المحاسبية عن العمليات (تتبع المسؤولية عن حركة الأصل منذ لحظة الاستحواذ عليه وحتى التصرف فيه أو استخدامه في عملية أخرى) من خلال امساك سجلات خاصة للأصول وإجراء المقارنات بين هذه السجلات والأصول المرتبطة بها ، ومثال ذلك تتبع حركة البضاعة (شراء ، صرف ، ارتجاع) وتحديد المخزون الدفترى ثم إجراء جرد فعلي ومقارنته بالرصيد الدفترى وتحديد المسؤولية عن أى عجز قد يظهر ، أو تحديد النتائج التي تترتب على قرار معين والمسؤولية عنها .

فإذا ماتم مراعاة الخطوات التي يمر بها اتمام العمليات مع إجراء مراجعة داخلية مستمرة لما يتم تسجيله بمعرفة قسم المراجعة الداخلية بالشركة ، فإن

البيانات المحاسبية التي يتم التوصل اليها بخصوص هذه العمليات يمكن الاعتماد عليها .

وأحد التساؤلات بخصوص الاعتماد على البيانات المحاسبية يرتبط بمستخدمي هذه البيانات ، فهل يقصد بدرجة الاعتماد هنا اعتماد الأطراف الخارجية (المستثمرين ، المقرضين ، الجهات الحكومية) ام اعتماد ادارة المنشأة على هذه البيانات في عملية اتخاذ القرارات ، الواقع أن كل من ادارة المنشأة والأطراف الخارجية يعتمد على هذه البيانات ، مما يتطلب أن تكون هذه البيانات تفصيلية ومبوبة طبقا لمراكز المسؤولية . ومثل هذه التفاصيل والتبويبات لا تكون مطلوبة بنفس الدرجة لأغراض التقرير لأطراف خارجية .

ثالثا - الارتقاء بالكفاءة الانتاجية :

أحد الأهداف الأساسية لإدارة المنشأة هو العمل على تجنب فواحي الاسراف في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة ، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الانتاجية في استخدام هذه الموارد . وتعدد الأساليب المتاحة لتحقيق هذا الهدف ولعل أهمها الموازنة التخطيطية ، التكاليف المعيارية ، دراسة الزمن والحركة ، وأساليب الرقابة على الجودة . ويصاحب استخدام هذه الأساليب اجراء بعض التحليلات الاحصائية ، واعداد نظام للتقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الادارية المختلفة . وقد يقتضى الأمر اعداد برامج تدريبية للعاملين لمساعدتهم في انجاز المسئوليات المحددة لهم ورفع كفاءة أدائهم لهذه المسئوليات . وتعتمد الأساليب المستخدمة في الارتقاء بالكفاءة الانتاجية على جوانب مختلفة للمعرفة لا تقتصر على النواحي المحاسبية فقط ، فاعداد معايير التكلفة يستند الى دراسات هندسية وفنية بجانب الدراسة المحاسبية ودراسة الزمن والحركة والتي تعتمد أساسا على المعرفة الهندسية واعداد الموازنة التخطيطية يعتمد على الفنيين في مجال الانتاج والتسويق بالإضافة للمحاسبين .

رابعاً - الالتزام بما تقتضى به السياسات الادارية المرسومة :

يتم ترجمة أهداف المنشأة فى شكل مجموعة من السياسات المتكاملة تغطى الجوانب المختلفة لنشاط المنشأة ومن ثم فان درجة الالتزام بهذه السياسات تنعكس على مدى تحقيق تلك الأهداف . واذا اخذنا عنصر الزمن فى الاعتبار فان بعض هذه السياسات يرتبط بالمدى البعيد (سياسات طويلة الأجل) وبعضها يرتبط بالمدى القصير (سياسات قصيرة الأجل . ومن أمثلة هذه السياسات : سياسة التمويل ، سياسة الانتاج ، سياسة الشراء ، سياسة التوزيع ، سياسة الإئتمان . ويرتبط بوضع أى سياسة تحديد الواجبات والمسئوليات والاجراءات التى يتعين اتباعها لمواجهة مقتضيات هذه السياسة . ويصاحب تحديد الواجبات والمسئوليات لأفراد التنظيم تفويض قدر من السلطة يتناسب مع حجم هذه الواجبات . وعلى الرغم من وجود خطة تنظيمية يمكن من خلالها التعرف على خطوط السلطة والمسئولية ، الا أنه يفضل وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات والسلطات بشكل أكثر تفصيلاً حتى لا يحدث تضارب أو تداخل أو تكرار للاختصاصات بين الادارات المختلفة .

طبقاً لما تقدم يمكن تبويب العناصر الأربعة التى تضمنتها تعريف الرقابة الداخلية الى رقابة محاسبية ورقابة ادارية . ويندرج العنصرين الأول والثانى تحت الرقابة المحاسبية ، والعنصرين الثالث والرابع تحت الرقابة الادارية والتفرقة بين هذين النوعين من الرقابة رقابة محاسبية ، ورقابة ادارية ، يمكن الاسترشاد بالتعريف الذى قدمه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى لكل منهما^(١) :

١ - الرقابة الادارية : Administrative Control

وتشمل ، ولكنها ليست قاصرة على ، الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات التى تؤدى الى التصريح بالعمليات .

(1) Statement on Auditing Standards. Vol. Isec, 320, 27, 320. 28
Copyright 1981 by American Institute of Certified Public
Accountants (AICPA)

٢ - الرقابة المحاسبية : Accounting Control

تشمل الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة وامكانية الاعتماد على السجلات المالية ومن ثم فهي مصممة لتوفير تأكيد Assurance معقول بآئه :

(أ) يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الادارة .

(ب) يتم تسجيل العمليات كما يجب وذلك :

١ - حتى يتسنى اعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أى معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم .

٢ - وبما يساعد على المساعلة المحاسبية عن الأصول .

(ح) لايسمح بحيازة الأصول الا بتصريح (أجازة) من الادارة .

(د) يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة وتتخذ الخطوات المناسبة فى حالة وجود أى اختلاف .

وغالبا ماينصرف اهتمام الكتاب فى مجال المراجعة على الرقابة المحاسبية الداخلية باعتبار أن الرقابة الادارية وأن كانت تمثل نقطة البداية فى تحقيق الرقابة المحاسبية الا انها تنتمى بصفة أساسية للأصول العلمية للتنظيم والادارة . على الرغم من أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يقتضى التعرض لكلا النوعين من الرقابة (الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية) .

ثانيا: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال :

يرتكز النظام الفعال للرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات التى ترتبط ببعضها البعض ، ومن ثم فان أى قصور خطير فى هذه المقومات يمكن أن يحد من فعالية هذا النظام ، وتشمل هذه المقومات .

- خطة تنظيمية تحقق الفصل الواضح لواجبات ومسئوليات الادارات والأقسام المختلفة .

- ٢ - إجراءات لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول بما فى ذلك نظام الضبط الداخلى .
 - ٣ - الاشراف الادارى على تنفيذ الواجبات ومتابعة الأداء بالاقسام التنظيمية المختلفة بالمنشأة (بما فى ذلك المراجعة الداخلية) .
 - ٤ - مجموعة من العاملين مؤهلين بدرجة كافية .
- ونتناول فيما يلى مناقشة كل من هذه المقومات :
- ١ - الخطة التنظيمية :

يعتبر توافر هيكل تنظيمى سليم للمنشأة نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والادارية الفعالة على العمليات . ويختلف الهيكل التنظيمى من منشأة لأخرى تبعا لحجم المنشأة وانتشار أعمالها جغرافيا وطبيعة نشاطها، وعدد الفروع التابعة لها .

ويجب أن تتصف الخطة التنظيمية بالبساطة الى المدى الذى تكون فيه هذه البساطة مفيدة من الناحية الاقتصادية ، والمرونة حتى يتسنى مواجهة أى توسعات فى نشاط الشركة دون الاخلال بالأمور القائمة ، والوضوح من زاوية تحديد خطوط السلطة والمسئولية .

وفى مجال الرقابة الداخلية يعتبر الوضوح كأحد الصفات التى يجب توافرها فى الخطة التنظيمية من الأمور الهامة فى تحقيق رقابة داخلية فعالة ، اذا كانت الخطة التنظيمية توفر الاستقلال التنظيمى للإدارات ، واتجاه خطوط السلطة والمسئولية بشكل واضح ، يمكن من تحديد المسئولية عن أى أخطاء أو مخالفات قد تحدث ، بالإضافة الى تكامل الجهود المبذولة خلال المستويات الادارية بما يسمح بتحقيق الأهداف الفرعية والعامة للمنشأة .

ويشير الاستقلال التنظيمى للإدارات والأقسام الى عدم سيطرة أى قسم على أداء عملية بأكملها حيث يجب أن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التى تتولى تنفيذ العملية والإدارات المسؤولة عن الاحتفاظ

بالأصول كعقيدة ، والادارة المحاسبية ، مثل هذا الاستقلال التنظيمي يحقق الرقابة من قسم على آخر ويقلل احتمالات ارتكاب الفس والاختلاسات وتحديد المسؤولية عن أى أخطاء متعمدة أو غير متعمدة قد تحدث .

ولا يجب أن يفهم من الاستقلال التنظيمي للإدارات وجود حواجز للتعاون فيما بين هذه الإدارات حيث أن أنشطة المنشأة تتكامل مع بعضها البعض . وتبعاً لذلك فإن هذا الاستقلال يهدف الى تحقيق المساهمة المحاسبية والرقابة على العمليات ولا يمنع تبادل الآراء فيما بين الإدارات المختلفة بالقدر الذى يخدم تحقيق أهداف المنشأة .

ومتى تحقق الاستقلال التنظيمي للإدارات يتعين تحديد المهام والواجبات الموكلة لكل من الإدارات والأقسام الموضحة بالهيكل التنظيمي للمنشأة . وحيث أن تحديد الواجبات دون وجود السلطة المناسبة لأداء هذه الواجبات يحد من كفاءة أداء الأعمال بالإضافة الى شغل الإدارة العليا بالأمور الروتينية والهامة على حد سواء ، فإن تعويض الإدارة العليا لقدر من السلطات بما يسمح على الأقل بأداء الأعمال الروتينية يؤدى الى تفرغ الإدارة العليا لوظيفة اتخاذ القرارات الاستراتيجية . ويفضل أن يكون لدى الشركة دليل تنظيمي Organizauón Manual مطبوع توضح به مسئوليات وسلطات المستويات الادارية المختلفة ويكون مرشداً لجميع المختصين .

٢ - اجراءات لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول:
تهدف اجراءات الرقابة الداخلية بصفة عامة الى المحافظة على أموال المنشأة فى مواجهة الأخطاء والفس والامور الأخرى غير المرغوب فيها ، وكفاءة استخدام هذه الاموال ، وتوفير أدلة فى البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها ، والالتزام بما تقضى به السياسات الادارية . وتبعاً لذلك يتعين عدم اجراء أى مدفوعات دون وجود تصريح بذلك (أجازة) والتحقق من أن الصرف قد تم وفقاً لهذا التصريح . وأن الإيرادات والمبالغ المستحقة للمنشأة لدى الغير يتم تحصيلها .

ولتحقيق هذه الأهداف يقتضى الأمر توافر نظام محاسبي ملائم ،
واستخدام أنظمة للضبط الداخلى .

أولا - النظام المحاسبي :

يقتصر عرض النظام المحاسبي فى هذا المجال على القدر الذى يخدم
موضوع الرقابة الداخلية ، ويتناول هذا العرض بإيجاز أهداف النظم المحاسبى
خطوات المنهج المحاسبى ، وعناصر النظام المحاسبى .

١ - أهداف النظام المحاسبى :

- يهدف نظام المعلومات المحاسبى الى ثلاثة أهداف رئيسية :
- قياس نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن كل فترة مالية
(السنة المالية) ، ومركزها المالى فى نهاية هذه الفترة .
 - توفير المعلومات عن أوجه نشاط المنشأة بالشكل الذى يساعد
إدارتها فى التخطيط ، الرقابة ، واتخاذ القرارات .
 - حماية أموال المنشأة وذلك بوضع الاجراءات والتعليمات المالية
اللازمة للرقابة على كيفية التصرف فى هذه الأموال والمعالجة
المحاسبية السليمة لهذه التصرفات .
- وتزداد فعالية النظام المحاسبى فى توفير المعلومات لأغراض
التخطيط والرقابة عند اشتماله على نظام سليم للتكاليف وخطة للنشاط
(الموازنة التخطيطية) .

٢ - خطوات المنهج المحاسبى :

تشمل هذه الخطوات عملية تجميع البيانات المترتبة على العمليات
التي تزاولها المنشأة ، وتبويب هذه البيانات ، وتلخيصها ثم عرض النتائج .
ويتم تجميع البيانات من واقع المستندات المؤيدة لكل عملية فى
دفاتر اليومية المختلفة والتي يتوقف عددها وشكلها وطريقة التسجيل بها

على الطريقة المحاسبية المتبعة بالمنشأة (طريقة ايطالية ، المانية ، انجليزية ، فرنسية ، أمريكية) .

ويقتضى التبريد وضع البيانات المتشابهة في طبيعتها في مجموعات متجانسة (حسابات) ويستخدم لهذا الغرض مجموعة من الحسابات الاجمالية والتحليلية التي يضمها دفتر أو دفاتر للأستاذ تبعا للطريقة المحاسبية التي تسير عليها المنشأة .

ويشير التلخيص الى تحديد المحصلة النهائية التي تمت على الحسابات المختلفة بقصد التعرف على نتائج أعمال المنشأة كوحدة محاسبية أو جزء منها .

ويتم عرض النتائج التي تم التوصل اليها على مستخدمى البيانات المحاسبية في شكل تقارير ختامية في نهاية السنة المالية ، بالإضافة الى تقارير دورية تقدم أثناء السنة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها بشكل فعال .

وفي بعض الحالات يتم ادماج عمليتي التسجيل والتبريد في مرحلة واحدة كما هو الحال عند اتباع الطريقة الأمريكية في المحاسبة .

٣ - عناصر النظام المحاسبى :

يتكون النظام المحاسبى من مجموعة متكاملة من العناصر تشمل دليل محاسبى ، مجموعة مستندية ، مجموعة دفترية ، تقارير .

(أ) الدليل المحاسبى :

عبارة عن قائمة بأسماء الحسابات التي تستخدمها المنشأة مبنية في مجموعات متجانسة ومرقمة (حسابات الأصول ، حسابات الخصوم ، حسابات حقوق الملكية ، حسابات المصروفات ، حسابات الإيرادات) وما يرتبط بهذه المجموعات الرئيسية من حسابات فرعية . ويحدد بالدليل البنود التي يتعين تسجيلها بكل من هذه الحسابات وقواعد التسجيل بها . وقد

يتم وضع الدليل المحاسبي بالشكل الذى يسمح باشماله على تقسيم للحسابات تبعاً لمراكز المسئولية مما يساعد فى تحقيق الرقابة الفعالة على أوجه النشاط .

(ب) المستندات :

وتعتبر قرينة على اتمام العملية ، كما أنها تمثل وسيلة للاتصال بين الإدارات المسئولة عن أداء العمليات والإدارة المحاسبية ، فاستخدام فاتورة بيع معتمدة تستخدم كأساس لشحن البضاعة للعميل وإثبات قيمة البضاعة المباعة بالسجلات المحاسبية ، بالإضافة الى استخدامها فى أغراض أخرى مثل تحليل المبيعات بحسب المناطق ، وحساب عمولة رجال البيع . وقد تحصل المنشأة على المستند من جهة أخرى مثل فاتورة المورد ، كما تعد بعض المستندات داخل المنشأة مثل فواتير البيع والمستندات التى تستخدم فى تحويل الأصول من وإلى إدارة أخرى .

عند تصميم المستندات الداخلية يتعين مراعاة عدة اعتبارات من أهمها:

- أن يتلائم التصميم مع الغرض الذى يستخدم من أجله المستند .
- البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه ممن يستخدمونه .
- وجود ترقيم مسلسل لكل نوع من أنواع المستندات لتسهيل متابعة العمليات والرقابة عليها .
- اشتراك أكثر من موظف فى إعداد المستند واعتماده ومراجعته . ومن ثم يجب أن يحتوى المستند على عدد كاف من الخانات أو المسافات لتوقيعات المشتركين فى إعداده واعتماده ومراجعته .
- إعداد عدد من النسخ بحسب عند الإدارات التى تحتفظ بالمستند تبعاً لإجراءات الرقابة الداخلية التى تسير عليها المنشأة .

(ح) المجموعة الدفترية :

وتتضمن دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ التي تستخدم لأغراض التجميع والتبويب لبيانات العمليات التي تزاولها المنشأة . ويتوقف عدد وشكل هذه الدفاتر وطريقة التسجيل بها على الطريقة المحاسبية التي تتبعها المنشأة . وفي المنشآت الكبيرة يتم اتباع إحدى الطرق المحاسبية التي تسمح بتعدد الدفاتر كالطريقة الانجليزية أو الطريقة الفرنسية ، وقد تتبع الطريقة الأمريكية مع بعض الترتيبات الإضافية . وفي حالة المنشآت الصناعية تزداد الحاجة الى استخدام نظام لمحاسبة التكاليف يوفر بيانات أكثر تفصيلا لقياس تكلفة المنتجات وتوفير البيانات الملائمة لعمليات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية . وقد يكون نظام محاسبة التكاليف مندمجا في النظام المحاسبى المالى ويشكلان معا نظاما متكاملًا للمعلومات المحاسبية ، أو يكون منفصلا عنه بسجلاته وتقاريره ، ولا يمنع ذلك من اجراء المطابقة الدورية مع السجلات المالية لغرض الضبط والرقابة .

(د) التقارير :

وتعتبر الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات . وتشمل التقارير بمعناها الواسع تقارير بالتنبؤات (الموازنة التخطيطية) ، تقارير دورية تقدم في مواعيد محددة على مدار السنة تقارير خاصة تقدم عند طلبها لغرض معين ، تقارير ختامية تقدم في نهاية السنة (القوائم الختامية) . ويعتبر وضع تقديرات الموازنة بحسب مراكز المسئولية من الأمور التي تزيد من فعاليتها في عملية الرقابة .

ثانيا - قواعد الضبط الداخلى :

أحد تعريفات الضبط الداخلى أنه مجموعة من الترتيبات الخاصة للواجبات بغرض منع واكتشاف الأخطاء والغش والتطوير المستمر في أداء العمل^(١) بعض

(1) A.C. Smith, " Internal Control & Audit " Sir Isaac Pit man & Sons Ltd. Second Ed . 1967. P.48. .

هذه الترتيبات ذات طبيعة تنظيمية ، كما أن بعضها ذات طبيعة محاسبية بالإضافة الى ترتيبات عامة أخرى . وتشكل هذه الترتيبات فى مجموعها مايمكن أن يطلق عليه قواعد أو أسس الضبط الداخلى Internal Check .

١ - وتشمل الترتيبات الإدارية للضبط الداخلى مجموعة من الاجراءات للرقابة من خلال تقسيم الواجبات لعل أهمها :

(أ) تحديد اختصاصات الادارات المختلفة بالشكل الذى يؤدى الى تكامل الجهود المبذولة وعدم تعارضها ، ويمتد هذا التحديد الى مستوى الأفراد العاملين داخل الادارات الفرعية والأقسام التابعة لها بحيث لايتولى شخص واحد أداء عملية بأكملها وإنما يتم تقسيم العملية الواحدة الى مجموعة من الخطوات الجزئية ويوكل لكل موظف أداء احدى هذه الخطوات الأمر الذى يؤدى الى اخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر . ومثل هذا التحديد يساعد فى نفس الوقت على تحديد المسئولية عن أى خطأ أو غش قد يحدث . ويراعى فى الاختصاصات ماسبق ذكره بخصوص فصل المسئوليات الخاصة بأداء العمليات ، حيازة الأصول ، التسجيل المحاسبى للعمليات والأصول .

(ب) وضع الاجراءات التفصيلية التى تحدد خطوات أداء كل عملية من العمليات المختلفة التى تزاولها المنشأة وتختلف هذه الاجراءات من منشأة لأخرى فى ضوء التنظيم الإدارى للمنشأة وحجمها وعدد العاملين بها . ويجب أن يكون المسئولين عن أداء أى عملية على علم تام بالاجراءات الواجب اتباعها فى أداء هذه العملية . ولايعنى وضع اجراءات محددة لأداء العمليات أن يكون هناك نوع من الجمود فى مواجهة تطور أداء العمليات حيث يتعين مراجعة مدى فعالية هذه الاجراءات من زاوية تحقق الرقابة الداخلية وانسياب العمل بصورة مرضية ، ويتم هذه المراجعة بمعرفة المسئولين عن الأنشطة الرئيسية بالشركة .

(ح) **تغيير الواجبات** الموكلة للعاملين من وقت لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل ، ويجب أن يؤخذ فى الحسبان كفاءة العاملين وقدراتهم على أداء أعمال متنوعة حتى لا يكون هذا التغيير فى الواجبات سببا فى عدم اكتشاف الأخطاء والفسح التى يكون الموظف السابق قد ارتكبها وتستتر عليها ، ويساهم فى تحقيق نفس الهدف وضع قواعد تلزم الموظفين - وبصفة خاصة الذين يتولون حيازة الأصول - بالحصول على أجازاتهم السنوية وإحلال آخرين محلهم .

٢ - **وتتضمن الترتيبات المحاسبية** مجموعة من الاجراءات التى تزيد من فعالية النظام المحاسبى فى الرقابة على العمليات وحماية الأصول ومن أبرز هذه الاجراءات :

(أ) **توثيق العمليات وإثباتها :**

ويعنى التوثيق Documentation وجود المستندات المؤيدة للعملية كاملة وتحمل توقيعات المسؤولين عنها حتى تحدد المسئولية بوضوح عن أى خطأ فى المستند أو مرفقاته . ومتى تمت مراجعة هذه المستندات يتعين عدم التأخير فى إثبات العملية بالدفاتر لتلافى فرص الفسح أو / و الأخطاء فى معالجة العمليات محاسبيا ولتوفير البيانات اللازمة للإدارة عند طلبها .

(ب) **الضبط الحسابى للدفاتر :**

من الوسائل الهامة فى تحقيق هذا الضبط استخدام حسابات المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات ذات الطبيعة الواحدة (مدينين ، دائنين ، استثمارات ، مصروفات صناعية ، مصروفات تسويقية ..) ويتم المطابقة الدورية بين كل حساب إجمالى ودفتر الاستاذ المساعد الذى يضم الحسابات التفصيلية المقابلة لهذا الحساب الإجمالى . وبالإضافة الى ذلك يتعين مراجعة أعمال موظفى كل قسم بصفة دورية على أن لا يتولى أى موظف مراجعة الأعمال التى يؤديها إذ أن ذلك يؤدى الى التزام الموظفين بالدقة والحذر فى أداء الأعمال الموكلة اليهم لعلمهم بأنها تخضع للمراجعة من اشخاص آخرين .

(ح) مطابقة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها :

يمكن إخضاع بعض الأصول للجرد الفعلى كالتقديرة بالصندوق البضاعة ، الأوراق المالية ، أوراق القبض لدى الإدارات والأقسام التى تتولى حيازتها بشكل مفاجى ومطابقة نتيجة هذا الجرد مع البيانات التى تتضمنها السجلات الخاصة بهذه الأصول بالإدارة المحاسبية (الإدارة المالية) وبالنسبة للأصول التى لا يمكن جردها ماديا كالمدينين والدائنين والتقديرة بالبنوك يمكن إجراء مثل هذه المطابقات بإرسال مصادقات الى المدينين والدائنين أو طلب كشوف حساب من البنوك ومطابقة نتيجة المصادقات وكشوف الحساب مع الأرصدة الموضحة بالدفاتر لمثل هذه الأصول وتحريى سبب أى اختلاف قد يظهر بين الرصيد طبقا للدفاتر والرصيد الوارد بالمطابقات أو كشوف الحساب .

٣- وتشمل الترتيبات العامة مجموعة من الاحتياطات العامة التى تهدف

بصفة أساسية الى حماية أصول المنشأة ومن هذه الإجراءات :

(أ) التأمين على الأصول :

يتطلب حماية الأصول إجراء التأمين الكافى عليها وبصفة خاصة تلك الأصول التى تتعرض بطبيعتها للمخاطر مثل التقديرة ، البضاعة ، الأوراق المالية ، والأوراق التجارية . . ولا يجب أن يقتصر هذا التأمين على الأصل بصفته المادية فقط بل يقتضى الأمر أن يمتد هذا التأمين ليشمل الأشخاص المسئولين عن حيازة هذا الأصل كأمناء المخازن وذلك ضد خيانة الأمانة .

(ب) استخدام وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزبوجة :

فى ظل الرقابة الحدية يتم وضع حدود متدرجة لسلطة التصريح بالعمليات وتقل هذه الحدود فى المستويات الإدارية الدنيا وتزداد مع الصعود الى أعلى الهيكل التنظيمى . فقد يكون من مسئولية رئيس القسم

التصريح (أجازة) بمصروف في حدود ٢٠٠ جنيه وما زاد عن ذلك يكون من سلطة مستوى إدارى أعلى كما أن هناك بعض العمليات لا يصرح بها إلا من مجلس الإدارة مثل شراء وتخريد الأصول الثابتة .

ويقوم الرقابة المزدوجة على اشتراك أكثر من موظف في أداء العملية مثل توقيع الشيك من شخصين مسئولين ، وجود مفتاحين للخزينة في حالة ورود مبالغ نقدية كبيرة بها كما هو الحال في البنوك بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجود الشخصين .

(ج) التفتيش :

في بعض المنشآت مثل البنوك والمنشآت ذات الفروع يتم إنشاء قسم للتفتيش المفاجئ على الأقسام والفروع للتحقق من سلامة سير العمل وعدم وجود مخالفات تؤثر على حماية أصول المنشأة .

(د) نظام لمراقبة البريد :

يجب وجود إجراءات سليمة لاستلام البريد الوارد وتوزيعه على الأقسام المختصة طبقاً لتوزيع الاختصاصات وتقسيم المسئوليات . كما يتم إثبات البريد الوارد والصادر في سجلات تعد لهذا الغرض . بالإضافة الى وجود ملفات مناسبة لحفظ المراسلات الواردة بعد استكمال بورتها داخل الأقسام وصور المراسلات الصادرة للرجوع اليها إذا اقتضى الأمر ذلك . ويجب ألا يكون للمسئولين عن نظام مراقبة البريد أى علاقة بالإدارة المحاسبية أو الإدارات التى تتولى حيازة الأصول .

٢ - الإشراف الإدارى ومتابعة الأد :

أحد الخصائص الأساسية للنظام الفعال للرقابة الداخلية بمفهومها الواسع توافر قدر كاف من الإشراف الإدارى على تنفيذ الواجبات والمسئوليات الموكلة للمستويات الإدارية الدنيا يقوم بصفة أساسية على الملاحظة الشخصية بمعرفة رئيس القسم على أداء العاملين بهذا القسم

مع زيادة نطاق المسئولية عند مستوى إدارى أعلى يقتضى الأمر وجود وسائل أخرى لتحقيق هذا الإشراف لعل أبرزها استخدام نظام متكامل لتقارير الأداء ، والاعتماد على المراجعة الداخلية .

أولا - تقارير الأداء :

تضمن هذه التقارير موقف الأداء الفعلى خلال الفترة الحالية بالمقارنة مع الأداء الفعلى عن فترات سابقة بنفس المنشأة أو بالنسبة للأداء المستهدف في خطة الموازنة التخطيطية ، ويتم دراسة الفروق Deviations بين الأداء الفعلى والمستهدف بحسب الأسباب والمسئولية عنها حتى يتسنى اتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح في حالة الفروق التى تؤدى الى نتائج سلبية على خطة الربحية وتنمية العوامل التى أدت الى الفروق فى حالة كونها ذات تأثير ايجابى على الأرباح .

ثانيا - المراجعة الداخلية Internal Auditing

مع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة الى وجود أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية التى تكفل توفير الحماية لأصول المنشأة ، وضمان الدقة المعقولة للبيانات التى تتضمنها السجلات المحاسبية ولاسيما عند معالجة هذه البيانات يدويا . تبعا لذلك نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة ادارة المنشأة فى مواجهة هذه المتطلبات .

وقد تطورت المراجعة الداخلية خلال للسنوات الأخيرة بشكل سريع ، وأن اختلف شكل هذا التطور من صناعة لأخرى بل من شركة لأخرى داخل نفس الصناعة إلا أنه قد أدى الى اضافة بعدا جديدا للمراجعة الداخلية وهو تقييم أداء العمليات Appraisal of Operations للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء . ومع ذلك فإن هناك بعض الشركات لازالت تركز على المراجعة الداخلية بمفهومها التقليدى الذى يقتصر على التحقيق التفصيلى للتصرفات المالية وحماية الأصول .

١ - أهداف ونطاق المراجعة الداخلية :

- يمكن صياغة أهداف المراجعة الداخلية في هدفين رئيسيين هما :
- (أ) التحقق من مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها .
- (ب) التحقق من مدى فعالية Effectiveness وكفاءة Efficiency أداء الادارات والاقسام المختلفة (مراكز المسؤولية) ، ولتحقيق هذين الهدفين فان نشاط ادارة المراجعة الداخلية ينطوى على :
- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة التى تتبناها المنشأة فى مجالات التشغيل والتمويل والمحاسبة .
 - التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية التى تتضمنها السجلات المختلفة بالمنشأة .
 - التحقق من مدى المحاسبة على الأصول وحمايتها من عوامل الاسراف والخسائر والاختلاس .
 - تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية .
- وطبقا لذلك فان نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على نشاط معين من أوجه النشاط التى تقوم بها المنشأة ، بل يمتد ليشمل كافة الأنشطة حتى يتسنى للمراجع الداخلى تقديم خدماته للادارة .

٢ - تعريف المراجعة الداخلية :

يمكن التمييز بين اتجاهين لتعريف المراجعة الداخلية :

الاتجاه الاول :

ان المراجعة الداخلية هى المراجعة التى يقوم بها موظف بالمنشأة ويفترض هذا الاتجاه فى تعريف المراجعة الداخلية انها لا تختلف عن المراجعة الخارجية الا من حيث القائمين بعملية المراجعة .
وتبعاً لذلك فان المنهج الذى يتبعه المراجع الخارجى من أجل تكوير رأى

محاييد عن القوائم المالية للشركة وبالتالي التركيز على البنود التي تحتوى عليها هذه القوائم (فحص نظام الرقابة الداخلية ، ومراجعة بنود المصروفات والإيرادات ، تحقق بنود المركز المالي) ينطبق أيضا على المراجعة الداخلية ، الأمر الذي يؤدي الى تكرار نفس العمل بواسطة جهتين مختلفتين (هيئة المراجعة الداخلية ، والمراجع الخارجى) .

ولعل التشابه بين الأساليب والإجراءات التي يتبعها المراجع الداخلى والمراجع الخارجى عند فحص السجلات المحاسبية والإجراءات واعداد أوراق المراجعة قد يوحي بأن كلاهما يؤدي نفس العمل .

والواقع أن الأسباب وراء كلا النوعين من المراجعة والنتائج النهائية لكل منهما مختلفة . فالسبب وراء الاستعانة بالمراجع الخارجى يرجع الى انفصال الملكية عن الإدارة مع التوسع فى حجم المنشآت والاتجاه الى إدارة المنشأة بواسطة مديرين مهنيين Professional Managers بالإضافة الى ما تقتضيه القوانين من ضرورة وجود مراجع خارجى للمنشأة فى حالات ولأغراض محددة . وينتهى دور المراجع الخارجى بإبداء رأى محايد عن مدى عدالة القوائم المالية التى أعدتها إدارة المنشأة وكفاية وسائل الرقابة الداخلية المعمول بها فى المنشأة لحماية الأصول . ويستند على هذا الرأى الأطراف الخارجية (مساهمين ، مقرضين ، جهات حكومية ..) فى الحكم على كفاءة أداء المنشأة كوحدة متكاملة دون الدخول فى تفاصيل أداء الوحدات التنظيمية (إدارات وأقسام) .

وحتى يتسنى للإدارة العليا مواجهة مسؤولياتها أمام أصحاب المنشأة فى حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة وتوفير بيانات موثوق بها لأصحاب المنشأة وللغير فإنها - الإدارة العليا - تستعين بهيئة للمراجعة الداخلية Internal Audit Staff ليس هدفها تحقيق القوائم المالية وإنما تقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات ، أقسام ، فروع) ولا يقتصر عملها على الأمور المالية والمحاسبية،

بل يمتد إلى أمور أخرى فنية وإدارية من أمثلتها : دراسة طرق التشغيل ، الوقت الضائع وتلف المواد وتوقف الآلات مع بيان الأسباب والمسئولية عن ذلك ، الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة ، الضعف فى النواحي التنظيمية ، التعارض فى السلطات ، عدم دقة المعلومات الرقابية التى تقدم للإدارة من خلال القنوات المحددة لذلك . وطبقا لذلك فإن عمل المراجع الداخلى لايسير وفقا لمنهج تتبع بنود القوائم الختامية وإنما يتتبع الخطوط التنظيمية للشركة ومن ثم قد يتم اختيار وظيفة معينة (شراء ، تمويل ، أفراد ، انتاج ..) أو مركز مسئولية (فرع ، إدارة ، قسم) لأجراء عملية الفحص والتقييم . هذا المنهج فى إجراء المراجعة الداخلية يساعد فى تحديد المسئولية عن أى خطأ أو خسائر أو اختلاس

ونخلص من ذلك الى أن المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية ليس فقط من حيث القائمين بعملية المراجعة وإنما أيضا من حيث أسباب وأهداف ونتائج كل النوعين من المراجعة الأمر الذى يجعل تعريف المراجعة الداخلية بأنها المراجعة التى يقوم بها موظف بالمنشأة لايفضى الأبعاد الحقيقية لمفهوم المراجعة الداخلية .

الاتجاه الثانى :

ويأخذ فى الحسبان طبيعة المراجعة الداخلية واختلافها عن المراجعة الخارجية . وقد كان لإنشاء معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors بالولايات المتحدة الأمريكية نورا فعالا فى تطوير مفهوم المراجعة الداخلية حيث أصدر هذا المعهد بعض التوصيات التى ساهمت فى بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطوط العريضة لمسئوليات وواجبات المراجع الداخلى .

ووفقا لهذا الاتجاه يمكن تعريف المراجعة الداخلية على انها :

وظيفة تؤدىها هيئة مؤهلة من الموظفين ، وتتناول الفحص الانتقادى المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى

الالتزام بهذه الخطط والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة وأداء
الادارات والأقسام المختلفة .

٣- طريقة أداء المراجع الداخلي :

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط
المنشأة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري
الذي تسير عليه ادارتها . ومع ذلك فإن هناك عناصر تكاد تكون مشتركة
فى أداء المراجعة الداخلية لعل أهمها (١) : التحقيق ، التحليل ، الالتزام ،
التقييم ، التقرير .

ويهدف التحقيق Verification الى التأكد من مدى صحة
العمليات المحاسبية من حيث الدقة الحسابية والمستندية ، سلامة التوجيه
المحاسبى ، وجمع الأدلة والقرائن التي تثبت صدق ما تتضمنه الحسابات
الأمر الذي يترتب عليه أمانة البيانات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها فى
اتخاذ القرارات . ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق Facts والآراء
Opinions حيث أن قوة أى استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على
الحقائق . وطبقا لذلك فإن التحقيق يختص أساسا بالعمليات والحسابات
ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وإن كان
يتم تفصيليا ، وبصفة مستمرة على مدار السنة فى أداء المراجعة الداخلية .
فعلى سبيل المثال يمكن للمراجع الداخلى مراجعة جميع عمليات البيع
والشراء أولا بأول ، مراجعة المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المراجع
الخارجى على عينات من عمليات البيع والشراء وفحص بوری للمخزون فى
تواريخ معينة .

(١) راجع :

Walter B. Meigs, " Principles of Auditing " , Richard D. Irwin, Inc.,
Homewood, Illinois. , 1959. P. 775.

ويقصد بالتحليل Analysis الفحص الانتقادي للسياسات الادارية ،
 واجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والاجراءات المحاسبية ، والمستندات
 والسجلات والتقارير التى تقع داخل نطاق الفحص . ويتطلب التحليل من
 المراجع اجراء المقارنات والربط بين المعلومات مثل الربط بين الاستثمارات
 وايراداتها ، نسبة اجمالى الربح الى المبيعات ، نسبة كل بند من بنود
 المصروفات الى المبيعات أو اجمالى الربح . وكذلك التمعن Scanning
 بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ فى الجانب الدائن بحساب
 أحد الأصول محول من حساب المدينين . ويرتبط التحليل بالتحقيق الى
 الدرجة التى يصعب معها وضع حد فاصل فيما بينهما ، ومع ذلك فان
 المراجع الكفء بما يتوافر لديه من خبرة وقدرة على الحكم أن يمزج بين
 التحليل والتحقيق لاستخلاص النتائج وتقديمها للادارة بشكل منطقي .
 ويعتبر الالتزام Compliance بالسياسات الادارية المرسومة وأداء
 العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الادارية من الأمور الأساسية فى
 تحقيق الانضباط بالتنظيم . فقد يتم التوصل الى نتائج مرضية ومع ذلك
 يهم الادارة معرفة ما اذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة
 المصرح بها وبما يتمشى مع السياسات وهنا يتعين زيارة اقسام المصنع
 والمخازن من وقت لآخر وعدم الاعتماد بصفة أساسية على تقارير
 المشرفين أو العمال . وهناك أمور قد تحتاج الى جوانب معرفة غير
 محاسبية مثل مدى كفاية الشروط القانونية فى عقد تعده ادارة المشتريات ،
 وتبعاً لذلك قد ترى الادارة تزويد هيئة المراجعة الداخلية بقرارد نوى خبرة
 فى مجالات معرفة أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة .
 والتقييم Appraisal عملية تحتوى على التقدير الشخصى
 الواعى عن مدى كفاية Adequacy وفعالية Efficiency واقتصادية
 السياسات والاجراءات التى تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات
 وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره . ويقتضى التقييم جميع البيانات

والمعلومات وتقصى الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات . فعند تقييم الاجراءات الخاصة بعملية معينة كعملية الشراء يضع المراجع الداخلى تساؤلات مثل : هل الاجراءات المتبعة فى أداء هذه العملية تساعد على أدائها بكفاءة ؟ هل يوجد ازدواج فى بعض الاجراءات وما مدى تأثيره على سرعة انجاز العملية ؟ هل توجد تعليمات كافية لتنفيذ الأمور الروتينية ؟ هل هذه الاجراءات تحقق رقابة فعالة بتكلفة معقولة ؟ وعند تقييم السياسات هل يتم هذا التقييم بمعرفة الادارة العليا ، أم يوكل الى هيئة المراجعة الداخلية ، هذا التساؤل يثير كثيرا من الجدل ، ومع ذلك فالمراجع الداخلى يشترك فى بعض الدراسات التى تؤدى فى النهاية الى تعديل هذه السياسات ، وقد يوكل اليه تقييم السياسات المرتبطة بالفروق البعيدة أو الوحدات المستقلة المملوكة للشركة . وعند التقرير Reporting تمتاز العناصر السابقة (التحقيق ، التحليل ، الالتزام ، التقييم) مع بعضها . ويبرز التقرير الذى يقدمه المراجع الداخلى المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وماتوصل اليه من نتائج وتوصيات . ويفضل عرض الصورة الأولية للتقرير على المسئول عن النشاط محل الفحص لتجنب أى تشويه للحقائق أو سوء التقوير عن بعض الأمور . وتتلور قيمة عمل المراجع الداخلى فى قدرته على العرض الواعى والواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصى .

٤ - المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى :

يتضح مما سبق أن جزءا من عمل المراجع الداخلى يتناول مراجعة وتحقيق العمليات التى تقوم بها الشركة وأن كان ذلك لا ينتهى بابداء رأى فى القوائم المالية المنشورة . وطبقا لذلك فان عمل المراجع الداخلى يخدم المراجع الخارجى ويؤثر فى تحديد الأخير لطبيعة الاجراءات التى يعتمد عليها فى أداء عمله ومدى وتوقيت أداء عملية المراجعة . ويتعين على المراجع الخارجى اختبار مدى كفاءة وموضوعية اعضاء هيئة المراجعة

الداخلية فى ضوء عينة اختبارية لبعض العمليات حتى يتسنى له تحديد نطاق فحصه وتوقيت هذا الفحص (نوى أو فى نهاية السنة المالية) .
وقد يطلب منهم بعض الايضاحات أو اجراء تحليلات معينة أو الاعتماد على مراجعتهم لأعمال الفروع التى لا يتسنى للمراجع الخارجى (أو أعضاء مكتبه) زيارتها . ومع ذلك فان مثل هذا التعاون لا يعفى المراجع الخارجى من مسئوليته عن رأيه الذى يبدىه فى مدى صدق وعدالة الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية .

٥ - استقلال المراجع الداخلى :

يعتبر استقلال المراجع أحد المعايير الهامة للمراجعة . وهذا المعيار يعتبر ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة يستوي فى ذلك المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية . ولكن التساؤل الذى يثار كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلى وهو موظف بالمنشأة ويقدم خدماته للإدارة .

والواقع أنه فى ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلى لا يمكن أن يتحقق له الاستقلال الكامل . ومن ثم يتحول الأمر الى محاولة تحقيق نوع من الاستقلال النسبى فى الوضع التنظيمى للمراجع الداخلى بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة ، وقد يكون الوضع الأمثل لذلك أن يتبع المراجع الداخلى تنظيميا للإدارة العليا للشركة ممثلة فى مجلس الإدارة أو على الأقل رئيس الشركة . ويترتب على هذا الوضع التنظيمى امكانية تناول عمل المراجع الداخلى لأداء جميع الأنشطة أو / والإدارات والأقسام المختلفة بالشركة بلا قيود . ومن مقتضيات استقلال المراجع الداخلى بالاضافة الى الوضع التنظيمى المشار اليه أن يكون المراجع الداخلى بعيدا عن وضع السياسات والاجراءات واعداد السجلات أو الارتباط ببنى عمل تنفيذى آخر يكون من الطبيعى أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد . وفى ظل هذا الوضع التنظيمى يقدم المراجع الداخلى نتائج عمله وتوصياته فى

تقارير لمجلس الادارة أو رئيس المجلس ، وقد تقم الى لجنة للمراجعة تتبع مجلس الادارة .

وفى كثير من الشركات يتبع قسم المراجعة الداخلية للمدير المالى باعتباره رئيسا للادارة المحاسبية ، وهذا الوضع التنظيمى يمكن أن يحد من استقلال المراجع الداخلى مالم يعطى له حق تقديم تقاريره مباشرة الى لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة .

ويرتبط بالوضع التنظيمى للمراجع الداخلى تساؤلا آخر بخصوص سلطاته ومسئوليته . فالمراجع الداخلى يعتبر مسئولاً عن تحقيق الأهداف السابق عرضها للمراجعة الداخلية ، ومن ثم يحق له مراجعة وتقييم الخطط والسياسات والاجراءات والسجلات وان كانت هذه المراجعة وهذا التقييم لاتنتهى مسئولية المسئولين عن الأنشطة التى خضعت للمراجعة والتقييم . وكون وظيفة المراجعة الداخلية استشارية يقتضى أن لا يكون له أى سلطة تنفيذية على العاملين بالادارات والأقسام الأخرى (بخلاف قسم المراجعة الداخلية) التى يتولى مراجعة وتقييم أعمالهم ، وقد يقدم لهم فقط النصائح والارشاد بخصوص كيفية تحسين مستوى الأداء داخل هذه الأنشطة بون أن يكون رأيه ملزماً لهم الا من خلال قرار تصدره الادارة بناء على هذا الرأى .

٤ - مجموعة من العاملين مؤهلين بدرجة كافية :

أحد العوامل الهامة فى فعالية المقاييس والاجراءات التى يتضمنها نظام الرقابة الداخلية هو تأثير الموظفين والاداريين على هذا النظام ، فقد يتم وضع الضوابط والاجراءات الخاصة بالنظام بصورة جيدة ، ومع ذلك يكون النظام غير فعال بسبب عدم كفاءة العاملين عند الاختيار أو / وعدم وجود تدريب كافى لهم أو / وعدم أمانة المسئولين عن حيازة الأصول التى تكون أكثر عرضة للاختلاس كالتقنية والأوراق المالية والأوراق التجارية والمخزون .

عند اختيار العاملين يتعين وجود توصيف دقيق للوظائف والواجبات والمسئوليات الخاصة بكل وظيفة ، وتبعاً لذلك الصفات والمؤهلات التي يتعين توافرها فيمن يرشح لشغل هذه الوظيفة . وفى بعض المنشآت يتم الاستقصاء عن المرشحين لشغل الوظائف بها وبصفة خاصة عند شغل الوظائف الهامة ، كما قد يتم اشتراك المسئولين عن الإدارات التي تحتاج الى عاملين جدد فى عملية الاختبار . ويترتب على الاختبار الجيد للعاملين تخفيض معدل دوران العمالة فيما بعد عملية التعيين ومن ثم تخفيض تكاليف اجراءات التعيين .

وبالإضافة الى مراعاة الدقة فى اختبار العاملين يقتضى الأمر وجود تدريب كاف لهؤلاء العاملين . وقد يتم التدريب بمجرد التعيين لتعريف العاملين الجدد بالاجراءات والضوابط التي تحكم النظام ، على أن ذلك لايفنى عن وجود برامج تدريبية أخرى بعد عملية التعيين لتنمية قدرات العاملين وتعريفهم بأى أساليب جديدة لرفع كفاءة ادائهم للأعمال . وفى بعض المنشآت يتم انشاء قسم أو ادارة للتدريب تتولى تنظيم برامج للتدريب والاستعانة بالمختصين فى الموضوعات التي يحتوى عليها البرنامج ، وقد يتعاقد الشركة مع جهات أخرى متخصصة فى عملية التدريب على أن يتضمن البرنامج موضوعات محددة تتلاءم واحتياجات المنشأة من وراء هذا التدريب .

ويعتبر التأمين ضد خيانة الأمانة على العاملين الذي يوكل اليهم حيازة الأصول وبصفة خاصة تلك الأصول الأكثر عرضة للاختلاس من الاجراءات الوقائية الهامة فى النظام الفعال للرقابة الداخلية . ومثل هذا الاجراء بالاضافة الى كونه يساعد فى حماية الأصول فهو أيضا يوفر للشركة فرصة الاستقصاء الكامل عن التاريخ الوظيفى السابق أو / وسلوك هؤلاء العاملين بواسطة جهة أخرى وهى شركة التأمين .

وفى ضوء ماسبق بخصوص ركائز النظام الفعال للرقابة الداخلية يستخلص أن هذه الركائز (الخطة التنظيمية ، الهيكل المحاسبي ، الاشراف الادارى ومتابعة الأداء ، ومجموعة العاملين المؤهلين) تمثل عناصر كافية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة بمعناها الواسع (رقابة محاسبية ، ورقابة ادارية) . ومع ذلك يجب أن تتبع الادارة حركة النظام لاكتشاف اى خلل قد ينشأ نتيجة للتعارض بين الادارات بسبب اختلاف الآراء والتفسيرات حول السلطة والمسئولية وذلك بعمل اللقاعات الدورية واتاحة الفرصة لتبنى الآراء البناءة والتوفيق بين الخلافات وتطوير النظام فى ضوء تغير الظروف التى تمر بها المنشأة ، والعمل على سد أى تغيرات تظهر فى النظام حتى لا تستغل بصورة سيئة . ويشير اصطلاح كفاية نظام الرقابة الداخلية Adequacy of Internal Control System الى الكفاية النسبية للنظام فى ضوء الموازنة بين المعايير النظرية للنظام الفعال للرقابة الداخلية وقدرة المنشأة على تحمل تكلفة مثل هذا النظام . وبافتراض أن المنشأة يمكنها تحمل هذه التكاليف تتم المقارنة أيضا بين المنفعة التى يحققها النظام فى ضوء احتمالات وقوع الأخطاء والفش بالأمور الأخرى غير المرغوب فيها والخسائر المتوقعة نتيجة لهذه الأمور والتكلفة المتوقعة لتبنى مثل هذا النظام . وطبقا لذلك تختلف نظم الرقابة الداخلية من منشأة لأخرى تبعا لامكانيات المنشأة وعلاقة التكلفة / المنفعة لهذا النظام .

الفصل الثانى

مقررات نظام الرقابة الداخلية على النقدية

يهدف نظام الرقابة الداخلية على النقدية الى توفير تأكيدات كافية بخصوص

- تحصيل كافة المبالغ الواجب تحصيلها .
 - المبالغ التى تصرف تتم فى الأوجه والحدود المصرح بها .
 - تسجيل كافة المتحصلات والمدفوعات بالدفاتر بسرعة ودقة .
 - وجود حماية كافية ومناسبة على الارصدة النقدية .
 - الالتزام بالسياسات الادارية ووسائل الرقابة الموضوعية بخصوص النقدية .
- ويطلب توفير مثل هذه التأكيدات أن يستند هذا النظام الى مجموعة من المقومات تشمل الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية ، اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول ، اجراءات للمراجعة الداخلية . وتتناول فيما يلى كل من هذه المقومات .

أولاً : الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يعتبر الفصل بين المسئوليات الوظيفية نقطة البداية فى بناء أى نظام فعال للرقابة الداخلية ، وبالنسبة للنقدية يتعين الفصل بين مسئولية التصريح بالعمليات النقدية ، تنفيذ هذه العمليات ، تسجيلها بالدفاتر ، والاحتفاظ بالنقدية كعهدة .

فى الشركات الكبيرة غالباً ما يتم الفصل بين وظيفة الأموال Treasury Function والوظيفة المحاسبية . ويتولى مدير الأموال مهمة الاشراف على الاحتفاظ بالنقدية بما فى ذلك عمليات التحصيل والصرف ، بينما يختص مدير الادارة المحاسبية (المراقب) Controler بالاشراف على عمليات التسجيل بالدفاتر المحاسبية .

وبافتراض عدم امكانية اجراء مثل هذا الفصل (ادارة أموال ، وادارة محاسبية) فانه يتعين الفصل بين واجبات معينة لتحقيق الرقابة على حركة النقدية

فى ضوء ظروف المنشأة وحجم عملياتها وعدد العاملين بها . قالفصل بين عمليات التحصيل وعمليات الصرف يعتبر نقطة اساسية فى الرقابة على كل منهما .

وبالنسبة للموظف الذى يتولى مهمة استلام النقدية أو / والشيكات لا يجب أن تسند اليه مهام معينة مثل اعداد فواتير البيع ، أو الترحيل لحسابات العملاء أو فحص الشكاوى الواردة من العملاء ، أو المطابقة بين الحسابات الشخصية للعملاء وحساب اجمالى (مراقبة) المدينين ، أو سلطة منح خصم للعملاء أو اعدام دين ، أو الاحتفاظ بالأوراق المالية أو أوراق القبض ، أو اعداد مذكرة التسوية بين رصيد حساب البنك بالدفاتر مع كشف الحساب الوارد من البنك - ويجب أن يتولى شخص آخر بخلاف الصراف ايداع النقدية أو / والشيكات فى البنك يوميا دون أن تمس (بالكامل) ، وأن يكون هناك شخص مسئول للتصريح بمنح خصم للعملاء أو اعدام دين ولا تكون له علاقة بعمليات التحصيل أو الاتصال بالعملاء .

وبخصوص المدفوعات فإن المسئول عن توقيع الشيكات الصادرة لا يجب أن تسند اليه مهام معينة مثل إعداد المستندات التى يتم الصرف بموجبها أو كتابة الشيكات الصادرة ، أو اجراء التسوية بين رصيد حساب البنك بالدفاتر وكشف الحساب الوارد من البنك ، أو استلام البريد الوارد .

وعندما يتم الاحتفاظ بالنقدية فى احد البنوك ، يتم تخصيص مبلغ يعهد به الى موظف مسئول للصرف على المصروفات النثرية Petty Cash ويحدد هذا المبلغ فى ضوء الاحتياجات الفعلية لمثل هذه المصروفات ، ولا يجب أن يستند أمين خزانة المصروفات النثرية مهمة اعداد مستندات الصرف من هذه العهدة أو استلام المتحصلات النقدية أو / والشيكات الواردة .

وفى حالة احتفاظ الشركة بأرصدها من النقدية فى اكثر من حساب بالبنك يتعين تحديد شخص مسئول عن اجراء أى تحويلات فيما بين هذه الحسابات لا يكون مسئولا عن استلام متحصلات أو اجراء مدفوعات .

ثانيا : اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تختلف هذه الاجراءات من منشأة لأخرى ، ومع ذلك فان هناك خطوطاً عريضة يجب توافرها لتحقيق رقابة فعالة على النقدية وحركتها وتشمل :

١ - إجراءات عامة لحماية النقدية .

٢ - إجراءات للمتحصلات .

٣ - إجراءات للمدفوعات .

١ - إجراءات عامة لحماية النقدية :

بالإضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الامر وضع مجموعة من الترتيبات والاجراءات العامة لحماية النقدية وتشمل :

(أ) الاحتفاظ بالنقدية بأحد البنوك تقاديا للاخطار التى يمكن ان نتعرض لها فى حالة الاحتفاظ بمبالغ نقدية كبيرة بخزينة المنشأة . وفى حالة وجود فروع تابعة للمنشأة فان هذا الاجراء يساعد فى الرقابة على النقدية بهذه الفروع . وتضمنن الاثباتات الكتابية من طرف ثالث (البنك) كل من الادارة ومراقب الحسابات بخصوص حركة النقدية (ايداعات ، ومدفوعات بشيكات) ورصيد حساب الشركة بالبنك حيث يمكن اجراء مطابقات بين الرصيد الوارد بكشف حساب البنك مع رصيد هذا الحساب بالدفاتر وتحري اسباب الفروق التى غالبا ماتظهر بسبب وجود شيكات مقدمة للتحصيل ولم تحصل بعد ، شيكات صادرة من الشركة ولم يتقدم المستفيدين بها الى البنك لصرفها ، مصروفات أو / وفوائد اثبتت بالبنك ولم تصل أشعاراتها بعد لاثباتها بالدفاتر . فاذا أخذت نتائج تسوية هذه البنود فى الحسبان يجب ان يتساوى الرصيد الدفترى مع ذلك الوارد بكشف حساب البنك . وقد تحتفظ الشركة ببعض المبالغ النقدية لغرض مدفوعات معينة أو سداد مصروفات نثرية ، مثل هذه المبالغ يجب عدم احتجازها من المتحصلات

بل يتعين تحديد موظف مسئول عنها ويصدر شيك باسمه كعهدة نقدية ويتم محاسبته عن هذه العهدة بصفة مستمرة على ان يكون الصرف من العهدة فى حدود التصريح الخاص بذلك وبموجب مستندات لايعدها أمين العهدة .

(ب) التامين على النقدية والموظفين الذين يعهد اليهم مهمة حيازتها سواء كانت هذه الحيازة مؤقتة كما فى حالة مندوبى التحصيل أو كعهدة مستديمة كالصيارفة وأمناء عهد السلف المستديمة . ويكون التامين على هؤلاء الموظفين ضد خيانة الامانة . كما يجب أن يكون هناك تأمين كاف ضد السرقة أو السطو على النقدية بالخزائن وكذلك اثناء نقلها للايداع فى البنك .

(ج) التفتيش والجرد المفاجيء حيث يتم جرد العهد النقدية فى أوقات غير محددة مسبقا بواسطة شخص مسئول بخلاف الصراف . وفى حالة الصراف المسئول عن المتحصلات يجب ان يكون رصيد النقدية الفعلى مطابقا (للمصيد الدفترى فى بداية اليوم + جميع المتحصلات التى تمت اثناء اليوم طبقا للمستندات الخاصة بالمتحصلات) بافتراض ان ايداع النقدية يتم يوميا فى البنك وبالنسبة لامناء العهد (السلف) يجب ان تتساوى قيمة العهدة (السلفة) مع مجموع المستندات المعتمدة التى تم صرفها + النقدية الباقية طبقا للجرد الفعلى) . وفى حالة وجود اى فروق يتم مطالبة الصراف بها واتخاذ الاجراءات الادارية المناسبة . وفى حالة المنشآت ذات الفروع (البنوك مثلا) يكون هناك قسم للتفتيش على أعمال الفروع ومنها اجراء جرد للنقدية بالخزينة والعهد النقدية .

(د) تغيير الواجبات كلما امكن - وبما لا يضر بمصلحة العمل - يجب تغيير الواجبات الوظيفية بين العاملين حتى يتسنى اكتشاف اى اخطاء أو اختلاسات تكون قد تمت حيث يتم اجراء عمليات تسليم وتسلم وجرد النقدية عند اجراء التغيير . كما يتعين منح المسئولين عن تداول النقدية والاحتفاظ بها اجازاتهن السنوية بصفة اجبارية واحلال آخرين محلهم لاكتشاف اى

اختلاسات أو أخطاء تكون قد حدثت وتستتر عليها الموظف المسئول عن حيازة النقدية أو تداولها .

(ف) تطبيق وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزبوجة وذلك بوضع حدود متدرجة لسلطة اجراء المذفوعات (رقابة حدية) ، واشتراك اكثر من مسئول فى فتح الخزينة أو توقيع الشيكات الصادرة كأمثلة على الرقابة المزبوجة مما يحد من حدوث الأخطاء والاختلاسات على النقدية .

(و) الرقابة على البريد الوارد بحيث لا يتولى اى مسئول عن حيازة النقدية أو التحصيل من العملاء أو اصدار الشيكات تسلم البريد الوارد . على سبيل المثال اذا كانت هناك شكاوى واردة من العملاء بخصوص احد مندوبى التحصيل فليس من المنطق ان يتسلم هذا المندوب هذه الشكاوى .

(هـ) وجود توثيق كاف يوضح الخطوات الخاصة باجراء العمليات (تحصيل، صرف) وواجبات كل مسئول بخصوص هذه الخطوات فى ضوء الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية .

٢ - اجراءات المتحصلات :

تختلف اجراءات التحصيل من منشأة لأخرى وايضا تبعا لطريقة التحصيل (البريد ، مندوبين ، بمقر الشركة ٠٠٠) ، ومع ذلك فان الخطوط العريضة لاجراءات التحصيل تشمل :

- أ - استلام المتحصلات .
 - ب - استخراج ايصالات بالمتحصلات .
 - ج - اثبات المتحصلات بالدفاتر .
 - د - ايداع المتحصلات بالبنك .
 - هـ - اجراء المقارنات .
- ويقتضى الامر ايضا كل من هذه الاجراءات بايجاز .

١ - استلام المتحصلات :

يتم استلام المتحصلات (نقدية أو / وشيكات) عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك (صيارفة ، مندوبى تحصيل) . ويعد اذن استلام نقدية بمعرفة موظف بخلاف الصراف ويعتمد من شخص مسئول ، ويعتبر هذا الاذن بمثابة ترخيص للصراف باستلام مبلغ معين (نقدا أو شيك) من عميل أو مندوب تحصيل . ويجب أن تكون هذه الأذن ذات أرقام سلسلة مطبوعة تتم المحاسبة عليها . وفى حالة البيع النقدي يمكن اعتبار قسيمة البيع التى يستخرجها موظف البيع للعميل بمثابة اذن استلام نقدية من العميل ، وبمجرد استلام النقدية والتأشير عليها بما يفيد التحصيل تعتبر بمثابة إيصال بسداد المبلغ المطلوب .

ب - استخراج ايصال بالمتحصلات :

يتعين استخراج ايصال عن كل مبلغ يحصل (نقدا أو بشيك) . وتكون هذه الايصالات ذات أرقام سلسلة مطبوعة تتم المحاسبة عليها وتحمل اسم الشركة ، ويزود مندوبى التحصيل بايصالات مؤقتة ذات أرقام سلسلة باسم الشركة تتم المحاسبة عليها ، ويستخرج المندوب للعميل ايصال بالمبلغ المحصل ويوضح به أنه لايعتد به بعد فترة معينة حيث تعد الادارة المحاسبة بالشركة الايصال النهائى عن المبلغ المحصل ويرسل الى العميل بالبريد . وفى حالة استخدام آلات لتسجيل النقدية المحصلة بمقر الشركة يعطى للعميل ايصال من الآلة بالمبلغ المحصل ، ويجب الاحتفاظ بشريط الآلة الذى يوضح المبالغ المحصلة بمعرفة الصراف خلال الوردية (الفترة) التى يعمل بها . وفى ظل عدم استخدام آلات لتسجيل النقدية يتولى الصراف اثبات متحصلاته فى كشف (حركة المتحصلات) والذى يعتبر بيان بتفاصيل المبالغ المحصلة يوميا .

ج - اثبات المتحصلات بالدفاتر :

يخصص دفتر لاثبات حركة النقدية (مقبوضات ، ومدفوعات) يزود بالاعمة التحليلية المناسبة التي توضح مصادر المبالغ المحصلة والأوجه التي تم توجيه المدفوعات اليها طبقا لمستند توجيه محاسبي يرفق به مستندات التحصيل أو الصرف . وفى بعض المنشآت يستخدم دفتر لتسجيل المقبوضات (نقدا وشيكات) ودفتر آخر لتسجيل المدفوعات بالاضافة الى دفتر يومية للمصروفات الثرية يزود بأعمة تحليلية مناسبة . ويزود دفتر المقبوضات بخانات مدينة الصندوق والبنك (أو أكثر من خانة للبنك فى حالة تعدد حسابات المنشأة فى البنوك) وخانة للخصم المسموح به ، وخانات دائنة توضح مصادر الحصول على المقبوضات (مبيعات نقدية ، تحصيل من العملاء ، أوراق قبض محصلة ، مقبوضات أخرى) . كما يزود دفتر المدفوعات بخانات دائنة للصندوق ، البنك (أو عدة خانات عند تعدد حسابات المنشأة فى البنوك) وخانة للخصم المكتسب ، وخانات مدينة توضح الأوجه التي تم الصرف عليها (مشتريات نقدية ، تسديدات للموردين ، أوراق دفع مسددة ، مصروفات ، مدفوعات أخرى) ويحتوى دفتر الأستاذ العام على حسابات مناظرة لكل من هذه الأعمدة التحليلية . ومن الاعتبارات الهامة فى اثبات المتحصلات .

- ان تسند مهمة التسجيل بدفتر المقبوضات لموظف بخلاف الصراف أو المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء أو المسئول عن الترحيل للاستاذ العام .

- عدم التأخير فى اثبات المتحصلات بالدفاتر وترحيلها للحسابات الخاصة بها . ويترب على تأخير اثبات المتحصلات بالدفاتر امكانية حدوث اخطاء فى التسجيل ، بالاضافة الى احتمال كون هذا التأخير مقصوداً لغرض تغطية نوع من الاختلاسات يطلق عليه اصطلاح

Lapping حيث يتم اختلاس مبلغ من المتحصلات من أحد العملاء ولا يثبت بالدفاتر، وعندما يطلب هذا العميل كشفا بحسابه تستخدم المتحصلات الأخيرة من عميل آخر في تغطية حساب العميل الأول . . وهكذا حتى يبقى المبلغ المختلس لأطول فترة ممكنة . ولمواجهة هذا النوع من الاختلاسات يقتضى الأمر عدم تأخير اثبات القيود المحاسبية بالدفاتر وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، وبطبيعة الحال الفصل الواضح والسليم بين المسئوليات الوظيفية لاستلام المتحصلات والتسجيل بالدفاتر .

- التحقق من سلامة التوجيه المحاسبى للمتحصلات بالحسابات المناسبة بالشكل الذى يحقق دقة وامكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر .

- ايداع المتحصلات بالبنك :

يتعين ايداع جميع المتحصلات النقدية فى نهاية كل يوم دون ان تمس بحساب الشركة بالبنك . وقد لاتسمح ظروف العمل بالمنشأة باجراء ايداع فى نهاية اليوم وفى هذه الحالة يجب ان يتم ايداع فى بداية اليوم التالى . ويتم اعداد حافظة ايداع نقدية أو شيكات بالمبالغ المطلوب ايداعها بمعرفة موظف آخر بخلاف الصراف من واقع ايصالات التحصيل ، ويوقع موظف البنك على هذه الحافظة باستلام النقدية أو / والشيكات المودعة بحساب الشركة فى البنك .

هـ- اجراء المقارنات :

تجرى المطابقات بمعرفة شخص مسئول بخلاف الصراف بين المبالغ المودعة فى البنك طبقا لحواظ ايداع وايصالات استلام النقدية وما تم تسجيله بدفتر المقبوضات للتحقق من ان المبالغ التى تم تحصيلها قد اثبتت بالدفاتر وأودعت بالكامل بحساب الشركة فى البنك .

٢ - إجراءات المدفوعات :

تقتضى الرقابة الداخلية الفعالة على المدفوعات أن تتم المدفوعات الرئيسية بموجب شيكات ، وقد تخصص عهدة نقدية كسلفة مستديمة لسداد مصروفات معينة تستلزمها طبيعة العمل بالشركة أو عهدة للصرف على المصروفات النثرية ، وتخضع المدفوعات بصفة عامة لإجراءات رقابية تشتمل خطوطها العريضة على النقاط التالية:

- أ - التحقق من وجود تصريح بالصرف .
- ب - اعتماد مستندات الصرف .
- ج - إجراء الصرف .
- د - الإثبات بالدفاتر .
- هـ - إجراء المقارنات .

وستناول فيما يلي كل من هذه النقاط بإيجاز

أ - التحقق من وجود تصريح بالصرف :

يتعين أن يكون هناك تصريح من شخص مسئول بإجراء عملية الصرف . ويحدد بالتصريح الشروط والقواعد الواجب توافرها لإجراء عملية الصرف . على سبيل المثال توضع قواعد لصرف الاجور ، قواعد للمشتريات النقدية . وقد يرتبط هذا التصريح بوجود عقد بين المنشأة والغير يتم بمقتضاه سداد بعض المبالغ وفقا لشروط معينة يحددها العقد ، وبالتالي يتعين عدم إجراء الصرف قبل توافر هذه الشروط ، على سبيل المثال اذا تعاقدت الشركة مع احد المقاولين على تنفيذ عملية معينة ويتم السداد على دفعات تبعا لتقدم العمل (نسب الاتمام) لايجب أن تتم اى تسديدات لهذا المقاول الا بعد التحقق من نسبة الاتمام اللازمة لصرف دفعة معينة ، وبالمثل عند إجراء تسديدات للموردين عن مشتريات تمت

بالاجل يقتضى الأمر مراعاة الشروط التى تم الاتفاق عليها بين الشركة والمورد لاجراء عملية السداد .

ب - اعتماد مستندات الصرف :

قد تعد مستندات الصرف داخل المنشأة مثل مستندات صرف الأجور بعدها قسم الاستحقاقات أو المعاي (شئون الأفراد) . أو تعد خارج المنشأة وتقدم لها للصرف مثل فواتير الموردين . وأى كان مكان اعداد هذه المستندات يقتضى الامر مراجعتها بالادارة المحاسبية للتحقق من صحة البيانات التى تحتوى عليها المستندات المقدمة للصرف ومدى مطابقتها للتصريح المرتبط بالعملية المقدمة عنها هذه المستندات . وقد يكون من شروط السداد للموردين خلال فترة معينة من تاريخ الشراء الحصول على خصم مكتسب ، ومن ثم اذا تم السداد خلال هذه الفترة يتعين استبعاد قيمة هذا الخصم من اجمالى قيمة الفاتورة المقدمة ، كما قد يتم اجراء بعض الاستقطاعات تطبيقا لقوانين معينة وبالتالي يتم خصمها من اجمالى قيمة المستندات . ويتم اعتماد اجراء عملية الصرف من موظف مسئول غالبا مايكون المدير المالى ، ويعتبر هذا الاعتماد بمثابة تصريح بصرف قيمة المستندات .

ج - اجراء الصرف :

يتم تحرير الشيك بعد اعتماد مستندات الصرف بضافى قيمة هذه المستندات بعد خصم اى استقطاعات . ويجب ان لاتسند للموظف المسئول عن تحرير الشيكات مهمة مراجعة مستندات الصرف أو استلام متحصلات . وغالبا ماتكون مهمة الاحتفاظ بدفتر الشيكات من مسئولية الموظف المسئول عن تحرير الشيكات . ويوضح على الشيكات اسم البنك المسحوب عليه ورقم حساب الشركة به ، وتحمل الشيكات ارقاما متسلسلة تتم المحاسبة عليها . وعند تحرير الشيك يجب ان يوضح بالكعب الثابت

بالدفتر اسم المستفيد والمبلغ والتاريخ . وعند توقيع الشيك يجب ان يرفق معه مستندات الصرف واذن التوجيه المحاسبى للتحقق من سلامة عملية الصرف والمبلغ بواسطة المسئولين عن التوقيع ، ولتحقيق الرقابة المزدوجة يتعين ان يحمل الشيك توقيعين معتمدين بالبنك لاثنتين من المسئولين بالمنشأة أحدهما المدير المالى ، ولا يجب ان يكون للموظف المسئول عن تحرير الشيكات الحق فى توقيع معتمد على الشيكات الصادرة . ويتم تسليم الشيك للمستفيد بعد التحقق من شخصيته او يرسل له بالبريد المسجل .

وفى حالة الصرف من عهدة السلفة المستديمة يجب ايضا التحقق من شخصية المستفيد والتشير على المستندات بما يفيد الصرف .
الاثبات بالدفاتر :

يتم اثبات المبالغ المنصرفة بدفتر يومية المدفوعات المزود بأعمدة تحليلية مناسبة من واقع انن التوجيه المحاسبى المعتمد والمرافق لمستندات الصرف . ويجب عدم تأخير قيد اى مستندات حتى لا تترك الفرصة لحدوث اخطاء مقصودة أو غير مقصودة . ويجب الاتسند مهمة الاثبات بالدفاتر أو الترحيل للحسابات المسدد عليها الى الموظف المسئول عن تحرير الشيكات أو مراجعة مستندات الصرف .

وفى حالة المصروفات الثرية يتم اثبات صرف عهدة للصراف فى يومية المدفوعات ، بينما تسجل المبالغ المنصرفة بالفعل فى دفتر يومية المصروفات الثرية .

- اجراء المقارنات :

يتعين اجراء المطابقات للتحقق من صحة اثبات المدفوعات بالدفاتر . ومن أمثلة هذه المطابقات مقارنة كشف حركة الشيكات الصادرة مع المبالغ المسجلة بدفتر يومية المدفوعات تحت خانة البنك المسحوب عليه الشيك

وخانة الحساب الذي تم الدفع عليه (دائتين ، أوراق دفع ، مصروفات ٠٠) ، مطابقة مجموع خانة المسد للدائتين بيومية المدفوعات مع ما تم ترحيله لحساب اجمالي الدائتين بالاستاذ العام والحسابات الشخصية بدفتر استاذ الدائتين ، مطابقة مجموع خانة الخصم المكتسب بيومية المدفوعات مع ما تم ترحيله كخصم مكتسب بالجانب المدين بحساب اجمالي الدائتين والحسابات الشخصية بدفتر استاذ الدائتين ، مطابقة مجموع خانة اوراق الدفع بيومية المدفوعات مع أوراق الدفع التي تم استردادها والتأشير عليها بالسداد (مع ذكر تاريخ السداد ورقم الشيك المسد بموجبه) ومع الجانب المدين لحساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .

ثالثا : المراجعة الداخلية للنقدية :

عند وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية بالمنشأة فان ابرز المهام التقليدية لهيئة المراجعة الداخلية بالنسبة لحركة النقدية تشمل :

- ١ - التحقق من مدى كفاية وفعالية الاجراءات المتبعة لحماية النقدية .
- ٢ - التحقق من الالتزام بالسياسات والاجراءات الادارية الموضوعة لاحكام الرقابة على الارصدة النقدية وحركتها تحصيليا وصرفا .
- ٣ - المحاسبة عن التسلسل الرقعى لانون وايصالات استلام للنقدية والشيكات الواردة ، واجراء المطابقة اليومية بين هذه الانون والايصالات وكشوف حركة المتحصلات وما تم تسجيله بدفتر يومية المقبوضات ، التحقق من صحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المحصلة .
- ٤ - التحقق من ايداع كافة المتحصلات بالبنك بمراجعة اجمالي المقبوضات طبقا لكشوف حركة المتحصلات مع اذن التوريد وقسائم الايداع المعتمدة من البنك .

- ٥ - مراجعة مستندات الصرف قبل اصدار الشيكات حيث يتم التحقق من وجود تصريح بعملية الصرف وصحة المبلغ المطلوب صرفه والاستقطاعات منه والصافي وان المنشأة حصلت بالفعل على السلعة أو الخدمة .
- ٦ - مراجعة التوجيه المحاسبي للمبالغ المنصرفة واثباتها بدفتر يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المناسبة اخذاً في الحسبان تسلسل ارقام الشيكات الصادرة .
- ٧ - التحقق من استرداد المنشأة لوراق الدفع التي يتم سداد قيمتها والتأشير عليها بالسداد وأن الترحيل قد تم بحساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .
- ٨ - مراجعة المستندات المقدمة لاستعاضة السلف المستديمة والعهد النقدية قبل اصدار شيك لاستعاضة هذه السلف أو العهد .
- ٩ - مراجعة عمليات التجميع في دفاتر وكشوف المتحصلات والمدفوعات والتحقق من عدم وجود اخطاء في عملية التجميع قد تخفى وراءها عملية اختلاس .
- ١٠ - المشاركة في جرد خزائن النقدية بالمنشأة والتحقق من مطابقة الجرد الفعلي للارصدة التي توضحها الدفاتر .
- ١١ - استلام كشوف الحسابات الواردة من البنك أو البنوك ، ومطابقة الرصيد الوارد بها مع الرصيد الدفترى للبنك أو البنوك بالحسابات . وفي حالة وجود اى فروق بين الرصيد الوارد بكشف الحساب والرصيد الدفترى يعد مذكرة تسوية للتوفيق بين الرصدين . وقد تعد مذكرة التسوية بحيث تظهر رصيد أول الفترة والاختلافات بين حركة الايداعات والمدفوعات بالدفاتر وهذه الحركة كما تتضح من كشف الحساب والرصيد في اخر الفترة (شهر مثلاً) ، وتساعد هذه المذكرة على اكتشاف اى تلاعب في الايداعات أو / والمدفوعات ، ويطلق على مذكرة التسوية التي تعد بهذا الشكل " المذكرة الرباعية (١) " .

(١) قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة عين شمس : " تصميم أنظمة المراقبة الداخلية " . مكتبة عين شمس ، القاهرة (بدون تاريخ) ، ص ١٧ - ١٩ .

الرقابة الداخلية على بعض المتحصلات

يعتبر ايراد المبيعات الايراد الرئيسى لغالبية المنشآت . وقد تحصل قيمة ايراد المبيعات عند اتمام عملية البيع (مبيعات نقدية) أو بعد فترة معينة من تسليم البضاعة للعميل (مبيعات آجلة) الامر الذى يستتبعه اتخاذ اجراء معينه للحصول من العملاء . وقد يتم الحصول من العملاء بواسطة مندوبى الشركة ، أو يرسل العملاء المبالغ المستحقة عليهم او جزءاً منها وفقاً لشروط التعاقد عن طريق البريد . وبالإضافة لايراد المبيعات قد تحصل المنشأة على ايرادات اخرى مثل ايراد الاوراق المالية وايراد العقارات المملوكة للمنشأة ، طبقاً لذلك نتناول فيما يلى اجراءات الرقابة الداخلية للبنود التالية كأمثلة للرقابة على المتحصلات النقدية .

- الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية .
- الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد .
- الرقابة الداخلية على متحصلات المندوبين .
- الرقابة الداخلية على متحصلات متنوعة .

أولاً : الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية :

يمكن ايضاح اجراءات الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية من خلال عرض مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية . فصل بين المسئوليات الوظيفية ، اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول ، واجراءات المراجعة الداخلية) .

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات للوظيفية الخاصة بالبيع ، تحصيل قيمة البضاعة المباعة ، تسليم البضاعة المباعة للعميل ، التسجيل بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتولى مهمة البيع اقسام البيع التابعة لإدارة المبيعات ، وقد يتم تقسيم نشاط اقسام البيع على أساس نوعى اى يختص كل قسم بعرض وبيع

سلعة معينة - ويتعين وجود مشرقين على رجال البيع بهذه الاقسام .
ويساعد رجال البيع العميل فى اختيار السلعة التى يرغب فى شرائها .
ويتم البيع بالسعر المحدد للسلعة . ولايجوز لرجال البيع منح اى خصم او تخفيض للعميل اذا يتعين ان يتم ذلك بموافقة شخص مسئول وفقا لتصريح عام او محدد من الادارة العليا او من يفوض بذلك .

ويتم تحصيل قيمة البضاعة المباعة بواسطة صيارفة منتشرين فى اقسام البيع ويخضعون لاشراف قسم الخزينة بادارة الاموال .
ويخصص قسم مستقل عن اقسام البيع لتسليم البضاعة للعملاء ،
ويتبع لقسم خدمة العملاء (تحت اشراف ادارة المبيعات) .

ويعهد بمسئولية التسجيل فى يومية المقبوضات لموظف آخر بخلاف الصراف فى قسم الخزينة . وفى بعض المنشآت قد يعهد بهذه المسئولية الى موظف بالادارة المحاسبية . ولايجب ان يعهد للموظف الذى يتولى التسجيل فى يومية المقبوضات او الصراف بمهمة الترحيل للأستاذ العام .
ويتم اجراء المقارنات عند تسليم البضاعة المباعة بقسم التسليم (مطابقة بين ايصال سداد القيمة وقسيمة البيع المرافقة للبضاعة) .
بالاضافة الى المقارنات التى تتم بالادارة المحاسبية بما فى ذلك قسم المراجعة الداخلية .

وطبقا لذلك فان المسئوليات الوظيفية لعملية البيع النقدي تكون موزعة بين ادارة المبيعات ، ادارة الاموال ، والادارة المحاسبية .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تقتضى حماية النقدية المحصلة من البيع النقدي وجود تأمين كاف على الصيارفة ، وايداع المتحصلات النقدية يوميا ودون ان تمس فى حساب الشركة بالبنك ، وتغيير الصيارفة من قسم الى آخر فى اقسام البيع

لتفادى وجود تواطؤ بين الصراف ورجال البيع بقسم معين ، ويتم هذا التغيير بطريقة مفاجئة..

• ويجب وجود قسائم بيع نقدي ذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة عليها .
وكشوف لتفريغ النقدية المحصلة بمعرفة الصيارفة . وفى حالة استخدام آلات تسجيل النقدية المحصلة يمكن اعتبار اشربة آلات تسجيل النقدية بمثابة كشوف تفريغ أكثر دقة لمتحصلات الصيارفة ، وفى هذه الحالة يتعين ان تكون هذه الآلات مزودة بشاشات أو فتحات مرئية للعميل توضح المبلغ المحصل وبذلك يشترك العميل تلقائيا فى عملية الرقابة . ويتم الحصول على قسائم ايداع من البنك عن النقدية المودعة فى البنك يوميا . ويمكن ان يتم تدفق اجراءات الرقابة الداخلية على عمليات البيع

النقدى من خلال الفصل بين المسئوليات الوظيفية على النحو التالى :

أ - تبدأ العملية بحضور العميل الى احد أقسام البيع لشراء سلعة معينة حيث يتولى موظف البيع المختص بالقسم مساعدة العميل فى اختيار هذه السلعة . وبمجرد موافقة العميل على السلعة يقوم موظف البيع باعداد قسيمة بيع نقدي من اصل وثلاث صور .

- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .
- نسخة : ترسل مع البضاعة لقسم التسليم .
- نسخة : تسلّم للعميل لسداد القيمة للصراف بموجبها .
- نسخة تبقى ثابتة بدفتر القسائم .

ب - يتولى الصراف استلام المبلغ الموضح بالقسيمة بعد مراجعة عمليات التضريب والتجميع ويؤشر على القسيمة بما يفيد تحصيل المبلغ . وقد يستخرج ايصال بالمبلغ يسلم للعميل ويحتفظ الصراف بالقسيمة ، وبعد كشف تفريغ بالمبالغ المحصلة بحسب اقسام البيع . وقد يحل محل هذا الكشف شريط آلة تسجيل النقدية فى حالة استخدام هذه الآلات فى

استلام المتحصلات .

- ج - يتوجه العميل إلى قسم التسليم بموجب القسيمة المؤشر عليها بالتحصيل حيث يتولى موظف التسليم مطابقة هذه القسيمة مع النسخة المرافقة للبضاعة ويسلم البضاعة للعميل ويحتفظ بنسخة القسيمة . ولايجوز تسليم اى بضائع للعملاء دون قسيمة أو ايصال بسداد القيمة .
- د - يتم من واقع كشف التفريغ التسجيل فى يومية المقبوضات بمعرفة موظف آخر بخلاف الصراف فى قسم المقبوضات . كما يتولى موظف مختص فى قسم الحسابات (الادارة المحاسبية ترحيل مجموع يومية المقبوضات للأستاذ العام .
- هـ - يتم بقسم الخزينة اعداد اذن توريد نقدية للبنك بمجموع المتحصلات النقدية خلال اليوم وتسليم النقدية والاذن لموظف بخلاف الصراف لايداع كافة المتحصلات يوميا نون ان تمس بحساب الشركة بالبنك مقابل التأشير على الاذن فى البنك باستلام النقدية .
- ويرسل البنك قسيمة ايداع للشركة بالمبالغ المودعة لديه ، ويتعين ان ترسل هذه القسائم مباشرة لقسم المراجعة الداخلية (أو توزع بمعرفة غرفة البريد بالشركة لقسم المراجعة الداخلية) .
- و - عند ورود كشف حساب البنك يرسل ايضا لقسم المراجعة الداخلية لاجراء المطابقات اللازمة وحفظ هذه المستندات فى ملفات مستقلة وفقا لتسلسلها الرقمى أو / التاريخى .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية :

- وفى ضوء الاجراءات الموضحة اعلاه يتولى قسم المراجعة الداخلية :
- المحاسبة عن التسلسل الرقمى لقسائم البيع ومطابقتها مع كشف تفريغ المتحصلات النقدية كل يوم .

- مطابقة قسائم وكشوف التفريغ مع يومية المقبوضات وقسائم الايداع الواردة من البنك .

- عند ورود كشوف حساب البنك تتم مطابقتها مع حساب البنك بدفتر الاستاذ العام واعداد مذكرة التسوية عن الفروق التى قد تظهر . ثم تحفظ كشوف حسابات البنك فى ملف مستقل .

ثانيا : الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد :

لايضاح اجراءات الرقابة الداخلية على المتحصلات الواردة للشركة بالبريد نفترض أن هذه المتحصلات تتم بموجب شيكات . وأن هذه المتحصلات تصل اساسا من عملاء الشركة سدادا لكل أو جزء من المستحق عليهم للشركة ، وأن العميل يرفق مع الشيك الوارد للشركة اشعار سداد يوضح سبب ارسال هذا الشيك . وباستخدام المنهج الذى اتبع فى عرض اجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية من خلال مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال ، فان اجراءات الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد تتم على النحو التالى :

- الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة باستلام البريد الوارد ، استلام الشيكات الواردة وايداعها بالبنك ، الاثبات بالدفاتر اجراء المقارنات .

ويتم استلام كافة المراسلات الواردة بغرفة (قسم) البريد الوارد والذى يتبع للمدير الادارى (ادارة الاموال) . ويجب توافر نظام معين بالمنشأة لتوزيع البريد الوارد بعد فضه على الادارات والاقسام المختلفة طبقا للاختصاصات المحددة لكل قسم .

وتوكل مسئولية استلام الشيكات الواردة واشعارات السداد المرافقة لها الى قسم المقبوضات التابع لرئيس الخزينة (ادارة الاموال) . وتتضمن

مستويات هذا القسم ايداع كافة الشيكات الواردة بحساب الشركة بالبنك .
وتعتبر مهمة الاثبات في الدفاتر من مسئولية الادارة المحاسبية ،
حيث يتم فصل مسئولية الترحيل للاستاذ العام عن مسئولية الترحيل
لحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدنيين (حسابات
المدنيين) .

ويتولى المراجعون الداخليون اجراء المقارنات اللازمة للتحقق من سلامة
الاجراءات والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية وبقية الاثبات بالدفاتر .
ويجب ان تسند مهمة التحقيق في الشكاوى الواردة من العملاء الى
موظف مسئول بخلاف الصراف أو المسئول عن الترحيل للحسابات
الشخصية للعملاء أو موظفي غرفة البريد .
طبقا لذلك يتم توزيع المسئوليات الوظيفية للحصول من العملاء عن
طريق البريد بين عدة اقسام بادارة الاموال والادارة المحاسبية (الادارة
المالية) .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تقتضى حماية المتحصلات (الشيكات) الواردة بالبريد التحقق من ان
الشيكات الواردة محررة باسم المنشأة وتسطيرها بحيث لايتسنى تحصيلها
من البنك بمعرفة شخص غير مصرح له بذلك ، وغالبا ماتودع بحساب
الشركة بالبنك . بالاضافة الى ضرورة ايداع كافة الشيكات الواردة في
نفس اليوم أو بداية اليوم التالي على الاكثر بالبنك ، وكذلك اشتراك العميل
في عملية الرقابة باعداد ايصال له باستلام الشيك الوارد الامر الذي

يؤتى به الى الشكوى فى حالة اختلاف قيمة الشيك الوارد منه عما هو مثبت بالايصال المرسل اليه . وعند الاثبات بيومية المقبوضات أو الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء يتعين عدم اثبات اى خصم مسموح به الا بتصريح من شخص مسئول غالبا مايكون مدير الاموال .

ويتم اعداد كشف تفريغ يومية بالشيكات الواردة يوضح به اسم العميل ورقم الشيك الوارد وقيمته والبنك المسحوب عليه ورقم حساب العميل لدى الشركة . كما تعد حافظة ايداع بالشيكات الواردة يوميا لايداعها بالبنك للحصول ، والحصول على قسيمة ايداع معتمدة من البنك بهذه الشيكات .

ويمكن ان يتم تدفق الاجراءات للرقابة الداخلية على عمليات التحصيل بالبريد من العملاء من خلال الفصل بين المسئوليات الوظيفية على النحو التالى :

(أ) تبدأ العملية بارسال العميل لخطاب يحتوى على شيك واشعار سداد وتسلم هذه الخطابات الى موظف بفرقة البريد بالمتنشاء حيث يتولى موظف مختص مهمة فض هذه الخطابات وتسليمها لموظف آخر لاعداد كشف تفريغ بالشيكات الواردة بعد تسطير هذه الشيكات من اصل وصورتين:

- نسخة ترفق بها الشيكات الواردة وترسل لقسم المقبوضات .

- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .

- نسخة : يرفق معها اشعارات السداد ترسل لقسم حسابات المدينين .

(ب) قى قسم المقبوضات يتولى موظف مختص بخلاف الصراف اعداد

ايصال عن كل شيك وارد من اصل وصورتين .

- نسخة : ترسل مباشرة للعميل .

- نسخة : تبقى بالدفتر .

كما يتسلم الصراف الشيكات ويعد بها حافظة ايداع تعتمد من شخص مسئول وتسلم الشيكات والحافظة لموظف مختص (قد يكون الصراف ايضا) لايداعها بالبنك ، ويؤشر فى البنك على هذه الحافظة

باستلام الشيكات للحصول .

ويتولى موظف آخر بخلاف الصراف الاثبات فى يومية

المقبوضات من واقع كشف التفريغ وحافطة الايداع .

(ج) يتسلم الموظف المسئول عن التسجيل بحسابات العملاء

اشعارات السداد ونسخة من كشف التفريغ اليومي لتحويل

المحصل من كل عميل بحسابه الشخصى بدفتر استاذ مساعد

المدينين بعد مطابقة اشعارات السداد مع كشف التفريغ اليومي

ويتم حفظ كل من اشعارات السداد وكشوف التفريغ بتسلسل

تاريخى فى ملفات مستقلة .

(د) يتولى الموظف المسئول عن الاستاذ العام تحويل مجموع يومية

المقبوضات يوميا للحسابات الاجمالية بالاستاذ العام .

وغير خاف ان مايرحل تفصيلا للجانب الدائن بالحسابات الشخصية

للعلاء بدفتر استاذ مساعد المدينين يجب ان يتساوى مع المرحل للجانب

الدائن بحساب اجمالى المدينين بالاستاذ العام فى نفس اليوم ، ويجب

التحقق من احقية العملاء للخصم المسموح به مع وجود تصريح به قبل

اثبات بصابات العملاء .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

وتستكمل الاجراءات الموضحة أعلاه بالاجراءات الخاصة بقسم

المراجعة الداخلية بالمنشأة ولعل أهمها :

- يتسلم قسم المراجعة الدائرية نسخة من كشف التفريغ اليومي

للكشيكات الواردة من غرفة البريد ، وايصالات استلام الشيكات الواردة

من قسم المقبوضات ، وقسائم ايداع الشيكات من البنك .

- يتولى المراجعون الداخليون مراجعة التسلسل الرقمى لايصالات

استلام الشيكات الواردة ومطابقتها مع كشف التفريغ وما تم اثباته

- في يومية المقبوضات وقسائم ايداع الشيكات الواردة بالبنك .
- يتم التحقق من وجود اعتماد للخصم المسموح به المسجل في يومية المقبوضات وانه قد تم ترحيله بنفس المبالغ للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين ، ولحساب اجمالي المدينين بدفتر الاستاذ العام .
- يتم التحقق من ان المبالغ المرحلة للحسابات الشخصية للعملاء مطابقة لما هو وارد بايصالات استلام الشيكات الواردة وكشف التفرغ اليومي .
- عند ورود كشف الحساب الشهري تتم مطابقته مع دفتر الاستاذ العام واعداد مذكرة تسوية لاي فروق (اختلافات) .
- التحقق من الالتزام بالتقسيم الوظيفي للمسئوليات .

ثالثا : الرقابة الداخلية على متحصلات المنوبين :

قد يقتضى الامر - في بعض الاحوال - تكليف منوبين (محصلين) متجولين من موظفى المنشأة لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء . وتميل معظم المنشآت الى استخدام المتحصلات من عملاتها بمقرها أو من خلال البريد ، ومن ثم فان التحصيل عن طريق منوبين يمثل حالة استثنائية قد تلائم ظروف بعض المنشآت وبافتراض ان منشأة ما تتبع هذه الطريقة فى التحصيل فان مقومات الرقابة الداخلية على المتحصلات يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب ان تقتصر المسئولية الوظيفية للمنوب على استلام المتحصلات من العملاء وتحرير ايصال مؤقت يستتبعه اعداد ايصال نهائى بمعرفة موظف آخر بقسم المقبوضات (التحصيل) بخلاف المنوب . وتبعاً لذلك لا يكون من سلطة المنوب منح اى خصم أو مسموحات للعملاء ،

وغالبا ماتقوض هذه السلطة لمدير الأموال فى ضوء السياسة التمويلية للشركة . وتعهد مسئولية فحص الشكاوى الواردة من العملاء لقسم (أو موظف) آخر بخلاف مندوب التحصيل والسيارفة والمسئولين عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء . وفى حالة التوسع فى استخدام هذا الأسلوب فى التحصيل يتعين توزيع العملاء على مناطق ويخصص لكل مندوب منطقة معينة للتحصيل من عملاء الشركة بها . ويجب الا يكون من مهام المندوب الاثبات بالسجلات المحاسبية وبصفة خاصة الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء أو التسجيل يومية المقبوضات . وقد يخصص بإدارة الأموال قسم لمتابعة عمليات التحصيل بواسطة المندوبين .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

حتى يتم توفير الحماية للمتحصلات يقتضى الامر اجراء تأمين كاف على المندوبين ضد خيانة الأمانة ، وأيداع المبالغ المحصلة بخزينة الشركة أو بحساب الشركة فى البنك اذا كانت منطقة التحصيل بعيدة عن مقر الشركة . بالإضافة الى اجراء تغيير المندوبين فيما بين مناطق التحصيل .

ويجب ان يحصل المندوب على تفويض بالتحصيل من العملاء فى منطقة معينة مخصصة له حتى يمكن للعملاء ان يحددوا شخصيته . كما يخطر العملاء بضرورة تحرير الشيكات باسم المنشأة وليس باسم المندوب بقيمة المبالغ التى يسديونها للشركة مقابل ائصال له صلاحية مؤقتة (لمدة معينة من تاريخ استلام المتحصلات من العميل) . لذلك يزود المندوبين بدفاتر ائصالات مؤقتة ذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة عليها .

وبافتراض وجود قسم لمتابعة المندوبين فيمكن ان نتصور بور هذا القسم كغرفة البريد فى ظل المتحصلات بالبريد السابق عرضها ، ومن ثم يتم اعداد كشف تفريغ بمتحصلات المندوبين يوميا كما يتم استلام

المتحصلات وصور الايصالات المؤقتة من المندوبين والتصرف فيها على النحو الموضح فى المتحصلات بالبريد السابق عرضه ، وبالتالي يتم تدفق الاجراءات والمستندات بنفس النظام الخاص بالمتحصلات بالبريد .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتعين ان يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة التسلسل الرقمى للايصالات المؤقتة ومطابقتها مع الايصالات النهائية وكشف التفريغ وما تم اثباته فى يومية المقبوضات . وعند ورود كشف حساب البنك تتم ايضا مطابقتها مع الاستاذ العام واعداد منكرة تسوية للتوفيق بين رصيد البنك بالدفاتر والرصيد الوارد بكشف حساب البنك . وينبغى ايضا اعطاء أهمية خاصة لحسابات العملاء التى تظهر عدم انتظام فى السداد حيث ان ذلك قد يخفى تلاعب فى متحصلات المندوبين . بالاضافة الى مراجعة الخصم المسموح به والتأكد من احقية العميل لهذا الخصم ووجود تصريح بذلك من شخص مسئول .

رابعاً : الرقابة الداخلية على متحصلات متنوعة :

قد تحصل المنشأة على ايرادات متنوعة لبعض الاصول المملوكة لها مثل ايراد عقار أو ايراد أوراق مالية ، أو يتم الاستفناء عن اصل ثابت ببيعه . ويتعين ان يتضمن نظام الرقابة الداخلية للمتحصلات بعض الاجراءات الخاصة لمثل هذه المتحصلات .

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب فصل مسئولية الاحتفاظ بعقود الايجار الخاصة بالعقارات المملوكة للمنشأة لدى موظف مسئول بخلاف موظف قسم المقبوضات (التحصيل) . وبالنسبة للأوراق المالية فمن المفضل الاحتفاظ بها بالمنشأة، ومن ثم يجب ان لا يكون هذا الموظف مسئولاً عن عمليات

التحصيل . ويخصوص التصرف فى الأصول الثابتة يتعين أن تكون سلطة التصريح ببيع أصل ثابت للإدارة العليا بالمنشأة فى ضوء دراسة عن الكفاءة الانتاجية لهذا الأصل واقتصادية الاحتفاظ به أو التصرف فيه بالبيع .

- اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

يتعين اعداد كشوف متابعة للإيرادات الأخرى ذات الطبيعة المتكررة كإيراد العقار حتى يتسنى متابعة تحصيل هذه الإيرادات شهريا أو سنويا طبقا لنصوص عقود الإيجارات للميرمة مع الغير لهذه العقارات . وينطبق نفس الوضع بالنسبة لبعض الأوراق المالية (أو الاستثمارات) ذات الدخل الثابت مثل السندات . أما بالنسبة للاستثمارات ذات الدخل غير المحدد مقدما مثل الأسهم يجب متابعة توزيعات الأرباح فى الشركات المصدرة لهذه الأسهم حتى يمكن صرف هذه الأرباح ، وتفضل معظم المنشآت الاحتفاظ بالأوراق المالية فى البنك الذى تتعامل معه وتقوضه فى تحصيل الفوائد أو الأرباح الخاصة بهذه الأوراق ضمانا لمتابعة أدق لتحصيل الإيرادات المرتبطة بهذه الأوراق .

وقد يكون المستند الخاص بهذه المتحصلات فى شكل صورة من إيصال إيجار العقار المملوك للشركة أو عقد مسجل عند بيع أصل ثابت أو إشعار من البنك بتحصيل كويونات أوراق مالية . ومن ثم فإن التحصيل يتم بخزينة الشركة أو فى حسابها بالبنك . ومن واقع هذه المستندات يتم التسجيل يومية المقبوضات والترحيل للحسابات المناسبة بالاستاذ العام (حساب الأصل ، حساب إيراد عقار ، حساب إيراد أوراق مالية ، حساب الخزينة ، حساب البنك) .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الحصول على الإيرادات

الموضحة بكشوف المتابعة ومطابقتها مع يومية المقبوضات وبفتر الاستاذ العام . وبالنسبة للمحصل من بيع أصل يتم التحقق من وجود تصريح من الادارة العليا قبل التصرف فى الاصل بالبيع ثم مراجعة تحصيل المبلغ المتفق عليه مع المشتري واثباته فى الدفاتر ومعالجته فى حساب الاصل المباع .

الرقابة الداخلية على بعض المدفوعات

من مقتضيات الرقابة الداخلية الفعالة على المدفوعات أن تتم عملية الصرف بموجب شيكات ذات أرقام متسلسلة مع المحاسبة عن هذه الأرقام المتسلسلة ، وفى حالة الغاء شيك صادر يتعين التأشير عليه باللغاء حتى لا يستخدم بشكل غير مصرح به ، ويستثنى من ذلك المصروفات الثرية (الصغيرة) حيث يخصص عهدة نقدية يتم تمويلها بشيكات ويحتفظ بها لدى موظف مختص للصرف منها على هذه المصروفات . ونتناول فيما يلى أمثلة لبعض المدفوعات التى تعتبر على قدر من الأهمية فى معظم المنشآت لايضاح كيفية الرقابة عليها من خلال دراستنا لمقومات نظام الرقابة الداخلية للمدفوعات ومن أبرز هذه المدفوعات :

- التسديدات للدائنين .
- الاجور والمهايا .
- السلف المستدime .
- بعض المصروفات .

أولا : الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين :

بافتراض ان المنشأة قد حصلت على سلعة أو خدمة من المورد ، وهذا ماستناقشه فى الاجزاء التالية من هذا الباب - فان عملية السداد للموردين يجب ان تخضع لاجراءات رقابية بهدف التحقق من الحصول على السلعة أو الخدمة

المطلوبة بالمواصفات المحددة . كما يتعين التحقق من أحقية المنشأة للحصول على خصم مكتسب من المورد عند السداد خلال الفترة التي تتيح لها الحصول على هذا الخصم إذا كانت شروط التعاقد مع المورد تنص على ذلك . وباستخدام مدخل مقومات الرقابة الداخلية يمكن ان تتم الرقابة على المبالغ المسددة للموردين على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الامر الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالصرف ، واجراء الصرف ، والاثبات فى الدفاتر .

وحيث ان مستندات الصرف (امر الشراء ، فاتورة المورد ، تقرير الاستلام) تتجمع نسخ منها لدى قسم حسابات الدائنين ، فان عملية السداد تبدأ من هذا القسم وفقا لهذه المستندات أو قد يضاف اليها مطالبة من المورد بالسداد . ويجب الحصول على تصريح بالصرف من شخص مسئول غالبا ما يكون مدير الاموال بعد ان يعرض عليه المستندات الموضحة اعلاه . ويحدد فى هذه المرحلة المبلغ الواجب سداده للمورد بعد استئزال اى خصم مكتسب يحق للمنشأة الحصول عليه ، مع التبشير بذلك على مستندات الصرف .

وتعتبر مهمة اجراء الصرف من مسئولية قسم المدفوعات بادرارة الاموال حيث يتم اعداد الشيكات الصادرة وفقا للتصريح بالصرف ، وبعد مراجعة للمستندات المؤيدة .

ويعهد بمسئولية الاثبات فى الدفاتر الى موظفين بخلاف من يتولى مهمة تحرير الشيكات او اعداد انون الصرف ، فيتولى الاثبات فى يومية المدفوعات موظف بخلاف الموظف الذى يقوم بتحرير الشيكات . كما يتولى الترحيل للحسابات الشخصية للموردين (بقسم حسابات الموردين) موظف آخر بخلاف الموظف المسئول عن إعداد انون الصرف فى ضوء

المستندات المؤيدة لعملية الصرف . ويقوم موظف آخر بالترحيل لحساب
أجمالى الدائنين بدفتر الاستاذ العام ، وتخضع عملية الصرف لمراجعة
سابقة ومراجعة لاحقة للصرف بمعرفة هيئة المراجعة الداخلية بالمنشأة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تتطلب حماية النقدية ان يتم الاحتفاظ بها باحد البنوك ويتم سداد
المدفوعات الرئيسية بموجب شيكات ذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة
عليها . وعند اصدار اى شيك يجب أن يتم اعتماده من اثنين من
المسؤولين يكون توقيعهما معتمدا بالبنك ، وغالبا مايكون مدير الاموال واحد
منهما ، وفى حالة الغاء اى شيك يجب التأشير عليه بشكل واضح بكلمة
"لاغى" حتى لا يستخدم كوسيلة لاختلاس أموال المنشأة . ويجب مطابقة
كشوف الحساب الواردة من البنك مع كعوب الشيكات الصادرة وما تم
تسجيله بحساب البنك بدفتر الاستاذ العام وتغيير فى واجبات الموظفين
المسؤولين عن الترحيل لحسابات الدائنين الشخصية ، ويمكن ان يتم تدفق
الاجراءات على النحو التالى :

أ - عند ورود مطالبة من المورد بسداد مبلغ معين تحال هذه المطالبة
الى قسم الدائنين لاستخراج المستندات المؤيدة لعملية السداد . وقد
ينص فى شروط الشراء على سداد القيمة بمجرد استلام البضاعة ،
وفى هذه الحالة تتجمع المستندات المؤيدة (صورة أمر الشراء ،
فاتورة المورد ، تقرير الاستلام) بقسم حسابات الدائنين حيث تثبت
بحساب المورد .

ب - يعد قسم حسابات الدائنين اذن صرف بالمبلغ المستحق للمورد
بعد اعتماد المستندات المؤيدة للصرف من شخص مسئول . وترفق
هذه المستندات مع اذن الصرف وترسل لقسم المراجعة الداخلية
لاتمام عملية المراجعة قبل الصرف .

ج - يتولى موظف بقسم المدفوعات استلام اذن الصرف والمستندات المؤيدة له بعد مراجعتها لاعداد الشيك وتقديمه للاعتماد (التوقيع) من اثنين مسئولين بالمنشأة ولهما توقيع معتمد بالبنك ، ويرسل الشيك للمورد مباشرة . وبعد كشف تفريغ يومي بالشيكات الصادرة يوضح به رقم الشيك والمبلغ واسم المورد (الصادر باسمه الشيك) وسبب البسداد والخصم المكتسب (ان وجد) وذلك من اصل وصورتين :

- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات الدائنين .
- نسخة : لموظف آخر بقسم المدفوعات للاثبات فى يومية المدفوعات ، ثم تحفظ مع مستندات الصرف بتسلسل تاريخى .
- د - يتولى الموظف المسئول عن حسابات الدائنين الترحيل للحسابات الشخصية للدائنين من واقع صورة كشف تفريغ الشيكات الصادرة ويرحل للجانب المدين من حساب المورد ما تم سداده بالفعل (قيمة الشيك الصادر) وقيمة الخصم المكتسب ان وجد .
- هـ - يحصل الموظف المسئول عن الأستاذ العام على مجموع يومية المدفوعات للترحيل الى الحسابات الخاصة بالمدفوعات ومنها حساب اجمالى الدائنين (بالجانب المدين) وحسابى البنك والخصم المكتسب (بالجانب الدائن) .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة اذن الصرف والمستندات المؤيدة له قبل الصرف للتحقق من سلامة هذه المستندات ووجود تصريح بالصرف من شخص مسئول . كما تتم المطابقة بين كشف تفريغ الشيكات الصادرة يوميا وكحوب هذه الشيكات وما تم اثباته فى يومية المدفوعات وما تم

ترجيئه للحسابات الشخصية للموردين بدفتر استاذ الدائنين واجمالى الدائنين بالاستاذ العام .

وعند ورود كشف حساب البنك تتم المطابقة مع كشوف تفريغ الشيكات الصادرة وحساب البنك بدفتر الاستاذ العام ، ثم تحفظ كل من كشوف التفريغ وكشوف حساب البنك فى ملفات مستقلة بتسلسل تاريخى .

ثانيا : الرقابة الداخلية على الاجور والمهايا :

تمثل اجور العمال ومهايا الموظفين الجانب الاكبر من النفقات فى معظم المنشآت وبصفة خاصة المنشأة الصناعية . وتتطلب قوانين العمل وقوانين التأمينات الاجتماعية ان تحتفظ المنشأة ببيانات وافية عن العاملين بها . كما أن اى تأخير فى سرعة ودقة إعداد وصرف الاجور يؤدى الى الاساءة لسمعة المنشأة . ومع توافر نظام المحاسبة التكاليف يتم توزيع الاجور والمهايا المدفوعة على مراكز تكلفة أو حسابات مراقبة ، وقد تستخدم الى جانب معدلات لتحميل الاجور (بصفة خاصة الاجور غير المباشرة) لغرض قياس تكلفة الانتاج أولا بأول ، ومن ثم مقارنة الاجور المحملة مع الاجور الفعلية للتعرف على الاختلافات فيما بينهما والعمل على معالجتها . وبالإضافة الى ذلك غالبا ماتكون الاجور مجالا لاختلاس أموال المنشأة سواء بإضافة اسماء وهمية للعمال أو ارتكاب اخطاء متعددة فى تحضير كشوف الاجور . طبقا لذلك يقتضى الامر وجود نظام فعال للرقابة الداخلية على الاجور والمهايا التى تتحملها المنشأة . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن فرض رقابة على الاجور والمهايا على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين ان يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بدفع الاجور والمهايا ، تسجيل الوقت ، اعداد كشوف الاجور والمهايا ، صرف الاجور والمهايا ، الاثبات بالدفاتر .

ويعتبر تعيين العامل أو الموظف بالمنشأة بمثابة تصريح بتحمل أجره أو مرتبه ، ويتم هذا التعيين وفقا لسياسة الشركة ، وغالبا ما تقوض سلطة تلبية احتياجات الإدارات والأقسام المختلفة من العاملين الى إدارة متخصصة (إدارة الافراد أو التعيينات) قد تتبع لنائب الرئيس للعلاقات الصناعية . وتتولى هذه الإدارة مهمة مباشرة كل ما يتعلق بالعاملين منذ تعيينهم حتى انتهاء خدمتهم ، وتحفظ ببطاقة لكل عامل أو موظف تتضمن بياناته الشخصية وتاريخه الوظيفي وأجره أو مرتبه وثقا لقرار تعيينه وما يقرر له من علاوات ، والاستقطاعات الثابتة من المرتب (للمعاشات ، للضرائب ..) وصافي المقتضى صرفه . ويمجرد انتهاء أو إنهاء خدمة أحد العاملين يتعين استبعاد اسمه من سجل العاملين أو التأشير بذلك على بطاقته وتبعاً لذلك يظل التصريح بتحمل الأجر أو المرتب قائما طالما ان العامل أو الموظف مازال فى الخدمة بالمنشأة .

ويجب أن يتم تسجيل الوقت للرقابة على حضور وانصراف العاملين . وفى معظم المنشآت الكبيرة تستخدم ساعات لتسجيل وقت حضور وانصراف العاملين حيث تخصص بطاقة وقت لكل عامل يتم ادخالها بالساعة عند الحضور وعند الانصراف . ويتعين وجود شخص مسئول من قسم سجلات الوقت لمراقبة هذه العملية من حيث عدم تسجيل الوقت لعامل متغيب عن العمل ، وضرورة استبعاد بطاقات الوقت للعاملين الذين انتهت خدمتهم بالشركة . وقد تتخذ إجراءات اضافية للتحقق من وجود العمال بمواقع عملهم داخل الشركة وذلك بأن يتم المرور عليهم والتحقق من وجودهم ، وقد تترك هذه العملية للمسؤولين عن الإدارات والأقسام كما فى حالة الموظفين الدائمين . ولتحقيق الاستفادة من وقت تواجد العمال بالشركة (بصفة خاصة عمال الإنتاج) قد تستخدم بطاقات للشغلة Jobcards. توضح الاعمال المسندة لكل منهم ووقت

البدء عليها ووقت الانتهاء منها . وتساعد هذه البطاقات محاسب التكاليف فى قياس تكاليف العمليات أو الوحدات المنتجة .

ويعتبر اعداد كشوف الاجور والمهايا من مسئولية قسم المهايا (أو مكتب الاجور) . ويجب ان يشترك اكثر من موظف فى اعداد هذه الكشوف استنادا الى بطاقات التعيين وبطاقات الوقت للعاملين الذين مازالوا بالخدمة . وتزود هذه الكشوف بخانات توضح اجمالى الاجر والاستقطاعات منه والصافى . وغالبا ما يتم اعداد كشوف لاجور العمال واخرى لمهايا الموظفين ، ويفضل أن يتم ادراج اسماء العمال والموظفين بحسب الاقسام والادارات التى يعملون بها مما يسهل مهمة الرقابة وكذلك يساعد محاسب التكاليف فى توزيع الاجور المدفوعة على مراكز التكلفة أو حسابات المراقبة . ويجب أن تخضع هذه الكشوف بعد اعدادها لمراجعة دقيقة .

ويتولى مسئولية صرف الاجور والمهايا قسم المدفوعات حيث يتم اعداد شيك بصافى الاجور المستحقة باسم مندوب للصرف ، ويتم صرف الشيك من البنك وتوزيع الاجور والمهايا طبقا للكشوف التى اعدت واستخرج على اساسها هذا الشيك .

وتسند مسئولية الاثبات بالدفاتر الى موظفين لا علاقة لهم باعداد الاجور والمهايا أو صرفها ، فيتولى الاثبات فى يومية المدفوعات والترحيل لدفتر الاستاذ العام وتوزيع الاجور على مراكز التكلفة أو حسابات المراقبة موظفين مختلفين بخلاف الصراف أو موظفى قسم المهايا أو قسم التعيينات أو قسم تسجيل الوقت .

هذا الفصل بين المسئوليات الوظيفية يؤدى الى اشتراك أكثر من ادارة (ادارة العلاقات الصناعية ، ادارة الانتاج ، ادارة الاموال ، الادارة المحاسبية) وأحيانا أكثر من قسم أو موظف داخل الادارة فى إعداد

وصرف الاجور والمهايا .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تتطلب حماية الاصول النقدية ضرورة وجود فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية السابق عرضها بخصوص الاجور . وبالإضافة الى ذلك يقتضى الامر وجود اجراءات اخرى مكمله مثل التفتيش المفاجيء على العاملين اثناء العمل ومراجعة بطاقات التعيين للتحقق من عدم وجود بطاقات لاسماء وهمية أو لعاملين خرجوا من خدمة المنشأة . ويعتبر تغيير واجبات الصيارفة المسئولين عن صرف الاجور وحضور المسئولين عن الاقسام او مندوب من قسم المراجعة الداخلية لعملية صرف الاجور من الاجراءات المكمله التى يمكن اتباعها لحماية النقدية عند صرف الاجور . وقد يستخدم المدير المالى من رقم صافى اجور العاملين بالمنشأة وسيلة للرقابة عند اعتماد كشوف الاجور والمهايا . وفى هذه الحالة يتعين تحديث Updating هذا الرقم عند اجراء تعيينات جديدة أو خروج بعض العاملين من الخدمة أو منح علاوات .

ويمكن ان يتم تدقق اجراءات اعداد الاجور وصرفها والمحاسبة عليها على النحو التالى :

- (أ) يحتفظ قسم التعيينات بادارة الافراد (أو ادارة العلاقات الصناعية) ببطاقة لكل عامل بالخدمة ويسلم نسخة منها لقسم المهايا مع اخطار قسم المهايا باى تعديلات فى الاجور أو أوضاع العاملين فور حدوث هذه التعديلات وتاريخ حدوثها . ويسلم لكل عامل بطاقة لتسجيل وقت حضوره وانصرافه يحتفظ بها فى قسم تسجيل الوقت .
- (ب) يتولى قسم تسجيل الوقت مراقبة حضور وانصراف العاملين ، وقد يخصص لذلك ساعات لتسجيل الوقت . ويجب عدم السماح لاي عامل بادخال اكثر من بطاقته لتسجيل وقت الحضور والانصراف بساعة الوقت،

مع استبعاد بطاقات من خرجوا من الخدمة ، واعداد بيان بحصر بطاقات العمال الفائين يوميا لاختار ادارة الافراد وقسم المهايا بهم . وقد يعهد الى قسم تسجيل الوقت باجراء حصر للعمال داخل المصنع اثناء العمل للتحقق من وجودهم بالفعل فى اوقات مختلفة من يوم لآخر . وقد يخصص للموظفين كشوف مستقلة لتسجيل وقت الحضور والانصراف .

(ج) يتولى ورش المصنع وبصفة خاصة الورش الانتاجية اعداد بطاقات شغله لتحميل العمال على العمليات الانتاجية ، ويتم اخطار قسم التكاليف بهذه البطاقات لتحميل الاجور على العمليات .

(د) يتولى قسم المهايا اعداد كشوف الاجور فى ضوء بيانات بطاقات التعيين وطاقات الوقت ، كما تعد كشوف المهايا فى ضوء بيانات كل موظف والتى يحتفظ بها فى سجل لهذا الغرض ، ويتم ارسال هذه الكشوف الى قسم المدفوعات .

(هـ) يتولى قسم المدفوعات اعداد اذن صرف بضافى قيمة الاجور والمهايا وارسال الاذن وكشوف الاجور والمهايا الى قسم المراجعة الداخلية لمراجعة هذه الكشوف تفصيلا ومطابقة صافى الاجور مع المبلغ الموضح باذن الصرف . ويتم اعتماد الكشوف والاذن من شخص مسئول غالبا مايكون المدير المالى . ويعتبر هذا الاعتماد تصريحاً باستخراج شيك بضافى قيمة الاجور والمهايا يحرر باسم مندوب صرف من صياغة قسم المدفوعات ، ويتم توقيع الشيك من اثنين من الموظفين المسئولين (أحدهما مدير الاموال) ويسلم الشيك لمندوب الصرف لصرفه من البنك . ويتم تسجيل قيمة شيك الاجور والمهايا (صافى الاجور) فى يومية المدفوعات بمعرفة موظف بقسم المدفوعات بخلاف الصراف أو من يعد اذن صرف الاجور أو شيك الاجور .

(و) يتولى الموظف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام الحصول على

مجاميع أعمدة يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المقابلة لها في الاستاذ العام . ونظرا لان الاجور والمسجلة في يومية المدفوعات تمثل صافى الاجور والمهايا المدفوعة وهي تقل عن اجمالى الاجور بالاستقطاعات لذلك يفضل اجراء قيد استحقاق من واقع كشوف الاجور والمهايا يجعل بموجبه حساب الاجور والمهايا مدينا برقم اجمالى الاجور وحسابات الجهات المستقطع لها مبالغ دائئا بقيمة الاستقطاعات وحساب الاجور والمهايا المستحقة دائئا بصافى الاجور . وتبعا لذلك فان صافى الاجور المثبتة في يومية المدفوعات يجب ان ترحل للجانب المدين من حساب الاجور والمهايا المستحقة وبذلك يقل هذا الحساب (بافتراض صرف الاجور المستحقة) .

(ز) يتولى قسم التكاليف توزيع رقم اجمالى الاجور على حسابات المراقبة (أو مراكز تكلفة) حساب توزيع العاملين بكشوف الاجور على الانشطة الرئيسية أو / مراكز التكلفة بالشركة . وتبعا لذلك يجب أن يتساوى رقم اجمالى الاجور الفعلية بالاستاذ العام ما تم توزيعه من اجور فعلية بحسابات المراقبة أو مراكز التكلفة . ويتعين على المشرف على قسم التكاليف ان يتحقق من تطابق الاجور الموزعة على حسابات المراقبة مع اجمالى الاجور الفعلية وفقا لكشوف الاجور والمهايا عن كل فترة (أسبوع أو شهر) .

وقد لايتقدم بعض العاملين لصرف اجورهم أو مرتباتهم من الصراف (مندوب صرف الاجور والمهايا) ، وفى هذه الحالة يتعين على الصراف ايداع هذه المبالغ بخزينة المنشأة ويسجل كمقبوضات بصفة امانة فى يومية المقبوضات لحين تقدم اصحابها لصرفها .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى المراجعون الداخليون مهمة مراجعة كشوف الاجور قبل

الصرف . وقد يحتفظ قسم المراجعة الداخلية ببطاقات للعمال المعيّنين مع تحديث هذه البطاقات بمجرد حدوث أى تعديلات عليها للتحقق من أن الاسماء المدرجة بكشوف الاجور لا تتضمن اسما وهمية . وقد يعهد الى قسم المراجعة الداخلية بتحديد احد المراجعين الداخليين لحضور عملية صرف الاجور والمهايا . كما تتم مراجعة الاجور المسجلة بدفتر المدفوعات والمرحلة للاستاذ العام مع كشوف الاجور والمهايا . وعند ورود كشف حساب البنك تتم المطابقة مع دفتر الاستاذ العام .

ثالثا : المراقبة الداخلية على السلف المستديمة :

تخصص معظم المنشآت عهدة نقدية لاحد الموظفين للصرف منها على المصروفات صغيرة القيمة (المصروفات النثرية) . والاصل ان اى مصروف يجب ان يكون مؤيدا بمستند يفضل ان يكون مستند خارجى ، ولكن معظم المصروفات النثرية لايتسنى الحصول على مستندات خارجية بخصوصها ، ومن ثم يتعين اعداد مستندات داخلية لها . وعلى الرغم من ان المبالغ التى يمكن اختلاسها عن طريق ادراج مصروفات غير حقيقية أو / وتكرار صرف المستند أكثر من مرة قد تكن صغيرة الا ان الآثار التجميعية لها تؤدى فى النهاية الى اختلاس مبالغ كبيرة من أموال المنشأة الامر الذى يتعين معه فرض رقابة فعالة على العهد المخصصة للمصروفات النثرية وما يتم صرفه منها . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية فان الرقابة الداخلية على السلف المستديمة يمكن ان تتم كما يلى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالسلفة ، اعتماد مستندات الصرف ، عملية الصرف ، الاثبات فى الدفاتر . ويتم التصريح بالسلفة من شخص مسئول قد يكون مدير الاموال وذلك فى ضوء حاجة العمل الى وجود عهدة مستديمة لمواجهة

المصروفات الثرية سواء بالمركز الرئيسى للشركة أو / ويفرورها . ويجب ان يشتمل التصريح ايضا على البنود التى يمكن صرفها وتلك التى لايجب صرفها من هذه العهد . وقد يمتد التصريح لتحديد الشخص الذى يعهد اليه بعهدة السلفة المستديمة .

ويجب تحديد شخص مسئول لاعتماد مستندات الصرف من السلفة المستديمة حيث لايتعين اسناد هذه المهمة الى امين العهدة . وتعد المستندات - اذا كانت داخلية - بمعرفة موظف مختص بخلاف الصراف ، وعند اعتماد مستندات الصرف يجب التحقق من ان المصروفات المؤيدة بهذه المستندات تدخل فى نطاق التصريح الخاص بالمبالغ التى يمكن صرفها من السلفة المستديمة .

ويتولى امين عهدة السلفة المستديمة مهمة عملية صرف المستندات المعتمدة فقط للصرف من هذه السلفة .

وتسند مهمة الاثبات فى الدفاتر لموظف آخر بخلاف الصراف امين عهدة السلفة . وغالبا ماتعد كشوف استعاضة توضح تحليل المبالغ المنصرفة من السلفة المستديمة ويتولى امين عهدة السلفة الاثبات فى هذه الكشوف أولا بلول من واقع مستندات الصرف المعتمدة التى تم صرفها بالفعل . ويحتوى دفتر يومية المصروفات الثرية على نفس الاعمدة التحليلية التى تتضمنها هذه الكشوف .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى الفصل بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الامر وجود بعض الاجراءات المكتملة لحماية النقدية المخصصة كعهدة للصرف منها على المصروفات الثرية ، ومن بين هذه الاجراءات ان تحدد قيمة العهدة فى الحدود اللازمة لهذه المصروفات فى ضوء متوسطات للمنصرف على نفس الاغراض فى فترات سابقة ، وجود تلمين كاف على امين

العهد، ان يحصل أمين العهد على أجازته السنوية واحلال آخر محله ، واتباع اجراءات الجرد المفاجيء لهذه العهد .

ونظرا لان معظم المصروفات النثرية لاتكون مؤيدة بمستندات خارجية لذلك يتعين اعداد مستندات داخلية مطبوعة وذات ارقام مسلسلة لهذا الغرض بحيث لا يتم صرف اى مصروف مهما صغرت قيمته دون مستند مؤيد له ومعتمد من شخص مسئول . ويجب أن يؤشر على المستندات التى تصرف بما يفيد ذلك حتى لا يتكرر صرفها مرة اخرى مع اثباتها فى كشف الاستعاضة مع الصراف دون تأخير .

ويمكن ان يتم تدفق الاجراءات المتعلقة بالسلفة المستديمة كما يلى :
(أ) يتم تحديد مقدار السلفة بمعرفة مدير الاموال وذلك فى ضوء المتوسط الشهرى للمنصرف على بنود المصروفات النثرية خلال عدة أشهر سابقة . ويحدد الشخص الذى تسند اليه العهد ويستخرج شيكا باسمه يتم تسجيله بيومية المدفوعات ويرحل للاستاذ العام يجعل حساب خزينة (عهد) المصروفات النثرية مدينا وحساب البنك دائنا . ويقوم الصراف (أمين العهد) بصرف هذا الشيك من البنك والاحتفاظ بالنقدية كعهد .

(ب) يقوم موظف مختص بالادارة المحاسبية بمراجعة المستندات المقدمة للصرف والتحقق من اعتمادها من المسئول عن الادارة المختصة وانها فى حدود التصريح الخاص بالصرف من السلفة المستديمة .

(ج) تقدم المستندات بعد مراجعتها واعتمادها الى الصراف أمين عهد السلفة لصرفها بعد التحقق من شخصية المستفيد وختم المستندات بما يفيد الصرف حتى لا يتكرر صرفها واثباتها فى كشف الاستعاضة ويحتفظ بالمستندات حسب تسلسلها التاريخى .

(د) عندما تقرب العهد من النفاذ أو فى نهاية فترة محددة يتقدم أمين العهد بطلب استعاضة المنصرف من السلفة ، ويرفق مع الطلب كشف

الاستعاضة ومستندات الصرف . ويتم مراجعة الكشف مع المستندات بقسم المراجعة الداخلية ، وتخطر ادارة الاموال بالمبالغ المنصرفة بالفعل والمؤيدة بالمستندات لاعداد شيك باسم أمين العهدة بقيمة المنصرف الفعلى كاستعاضة للعهدة . ويتعين عدم استخراج اى شيك لأمين العهدة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة للعهدة . ويتعين عدم استخراج اى شيك لأمين العهدة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة .

(هـ) يتولى الموظف المسئول عن التسجيل فى دفتر المصروفات الثرية اثبات المستندات التى صرفت اجمالاً وتحليلها على بنود الصرف المختلفة . كما يتولى الموظف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام بترحيل قيمة مستندات للاستاذ العام بترحيل قيمة مستندات المصروفات الثرية والجانب الدائن بحساب البنك وحسابات الاستقطاعات ان وجدت . ويتم حفظ كشف الاستعاضة والمستندات المؤيدة له فى ملف خاص بالادارة المحاسبية .

(و) يجب ان يتم جرد عهدة السلفة من وقت لآخر وبصورة مفاجئة للصراف ويتعين ان تتحقق لجنة الجرد من أن :
(رصيد النقدية الفعلى مع أمين العهدة + قيمة المستندات التى صرفت = قيمة العهدة) وقد يستقطع أمين السلفة دمغات على المستندات التى تزيد عن مبلغ معين ان لم يكن طالب الصرف قد قام باستيفائها . وفى هذه الحالة يجب ان تكون المعادلة السابقة اعلاه كمايلى :

(رصيد النقدية الفعلى مع أمين العهدة + قيمة المستندات التى صرفت = قيمة العهدة + الديمغات غير المستوفاة على المستندات التى تخضع لرسم الادمغة) .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية :

قد يعهد الى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المستندات قبل صرفها من عهدة السلفة المستديمة للتحقق من وجود موافقة من شخص مسئول بخصوص الخدمة أو السلعة التي تم الحصول عليها ، وانها من البنود المصرح بصرفها من عهدة السلفة المستديمة . وتتطلب هذه المراجعة اجراء عمليات الربط والمقارنات بهدف التحقق من معقولية المبلغ المطلوب صرفه وان هذه المستندات لم يسبق صرفها .

وعند استعاضة المنصرف من السلفة يتم مراجعة مستندات الصرف وكشف الاستعاضة (مراجعة بعد الصرف) للتحقق من سلامة هذه المستندات وعدم تكرار صرفها أكثر من مرة وذلك قبل التصريح باستخراج شيك لأمين العهدة لاستعاضة السلفة ، ويتم مراجعة ما تم اثباته بدفتر يومية المصروفات النثرية ومع ما تم ترحيله لحساب هذه المصروفات بالاستاذ العام .

وقد يشترك احد المراجعين الداخليين فى اللجنة (أو اللجان) التي تشكل لجرد عهد السلف المستديمة جردا مفاجئاً .

رابعاً : الرقابة الداخلية على بعض المصروفات :

عرضنا فيما سبق الرقابة الداخلية على الاجور والمهايا باعتبارها من أهم بنود المصروفات فى الشركات الكبيرة وبصفة خاصة الشركات الصناعية . ولا يعنى ذلك ان الاجور والمهايا تعتبر البند الوحيد من بنود المصروفات الجديرة بالرقابة ، اذ يتعين ان تمتد هذه الرقابة لتشمل كافة بنود المصروفات الاخرى صناعية وتسويقية وادارية . ومن ابرز بنود المصروفات الاخرى مصروفات الصيانة، عمولات رجال البيع ، مصروفات الانتقال . وسوف نتناول مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على هذه البنود باعتبارها امثلة يمكن الاسترشاد بها فى

فرض الرقابة على البنود الأخرى للمصروفات الصناعية والتسويقية والإدارية .

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الأمر إجراء فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بأداء الخدمة التى يدفع عنها المصروف ، تنفيذ هذه الخدمة أو الإشراف على تنفيذها ، الإثبات فى الفاتر ، إجراء المقارنات :

وقد يكون التصريح بأداء الخدمة عاما أو خاصا . على سبيل المثال قد يصدر تصريح عام من إدارة الشركة يحدد الظروف التى يمكن أن يتم فى ظلها إجراء عمليات الصيانة خارج نطاق الشركة ، أو يحدد نسبة من إيرادات المبيعات المحقق تصرف كعمولة لرجال البيع ، أو يحدد مبلغ ثابت (أو فئات ثابتة) كبديل انتقال لكل أو بعض العاملين . وقد يكون هذا التصريح خاصا (محدد) ويتم عند مواجهة موقف معين مثل التصريح بسفر أحد المسئولين بالشركة لأداء مهام معينة ، أو التصريح بإجراء صيانة آلة معينة توقفت ولاستوافر إمكانيات إصلاحها داخل الشركة ، أو التصريح بتكليف أحد العاملين بالانتقال لإنجاز مهمة معينة لدى أحد العملاء أو الموردين . والاصل أن التصريح بأداء خدمات معينة للشركة يصدر من رئيس الشركة أو مجلس الإدارة وقد تفوض سلطة إصدار التصريح بأداء بعض الخدمات فى حدود معينة لمديرى الإدارات الرئيسية كل فى مجال اختصاصاته الوظيفية .

وتسند مسئولية تنفيذ الخدمة أو الإشراف على تنفيذها الى موظف مسئول لا يكون من حقه التصريح بأداء الخدمة أو إثبات المصروفات الناتجة عن هذه الخدمة فى الفاتر . فإذا تم إسناد مهمة الإشراف على إجراء عملية الصيانة لآلة متوقفة عن العمل بسبب العطل لدى جهة خارجية لأحد مهندسى الشركة ، فلا يجب أن يكون من حق هذا المهندس إصدار التصريح الخاص بإصلاح هذه الآلة أو إثبات تكاليف إصلاحها بالفاتر .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة الاثبات فى الدفاتر ، فقسم التكاليف يسند اليه مهمة تحليل تكاليف الصيانة بحسب مراكز التكلفة أو/ ومراكز المسئولية واثباتها فى سجلات التكاليف ، المسئول عن دفتر استاذ المصروفات يتولى مهمة ترحيل المصروفات بحسب انواعها (صيانة ، مصروفات سفر ، عمولات بيع) الى الحسابات الخاصة بها بدفتر استاذ المصروفات . ويتولى المسئول عن دفتر الاستاذ العام ترحيل المصروفات لحسابات المراقبة الخاصة بها بدفتر الاستاذ العام . ويتم الاثبات فى يومية المدفوعات بمعرفة موظف بخلاف المسئولين عن اصدار الشيكات فى قسم المدفوعات ، أو قد توكل مهمة الاثبات فى هذا الدفتر لاحد موظفى الادارة المحاسبية .

ويجب أن تتم المقارنات بمعرفة مسئول بخلاف من قام بتنفيذ الخدمة أو اثباتها بالدفاتر . ومن أمثلة المقارنات التى يمكن ان تتم بقصد الرقابة على المصروفات مقارنة بين الحساب الاجمالى لمجموعة مصروفات معينة بالاستاذ العام مع الحسابات التفصيلية لهذه المصروفات بدفتر استاذ المصروفات ، مقارنة ما تم ترحيله للاستاذ العام مع اثبت من مصروفات يومية النقدية . وقد تمتد المقارنات الى تكاليف الخدمة نفسها بقصد التحقق من معقوليتها مثل مقارنة تكاليف عملية صيانة معينة مع تكاليف نفس العملية عن مدة سابقة أو تكاليف نفس العملية عند الاشراف على تنفيذها بمعرفة موظف آخر . وبالمثل مقارنة مصروفات الانتقال الفعلية لمهمة معينة بمصروفات الانتقال لنفس المهمة بمعرفة موظف آخر ، وتساعد هذه المقارنات ايضا فى التحقق من أمانة الموظفين الذين يسند اليهم القيام بخدمات معينة للشركة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية ، قد يقتضى

الامر فى بعض الحالات الحصول على مقاييسات لعمليات الاصلاح والصيانة والحصول على عروض اسعار من أكثر من جهة خارج الشركة بخصوص تكاليف الاصلاح والصيانة ، وقد يتم اجراء تعاقدات مع جهات متخصصة لاجراء هذه العمليات .

ويجب ان تقدم مستندات كافية بالمبالغ التى يتم صرفها . بعض مستندات المصروفات يتم الحصول عليها من خارج الشركة مثل فاتورة بتكاليف الاصلاح والصيانة ، تذاكر السفر (وقد يتم الحصول على فاتورة بهذه التذاكر من شركة الطيران فى حالة السفر بالطائرة) . وقد لا يتسنى الحصول على مستند خارجى فى حالات اخرى مثل مصروفات الانتقال الداخلية أو بدل الانتقال الثابت أو عمولة رجال البيع ، وفى مثل هذه الحالات يجب اعداد مستندات داخلية عنها تعتمد من المسئول عن الادارة المختصة . وتستخدم انون صرف ذات ارقام متسلسلة يتم المحاسبة عليها ترفق بها المستندات المقدمة للصرف داخلية كانت أو خارجية ، ويتم اعتمادها من شخص مسئول بعد مراجعة المستندات المؤيدة للصرف .

وقد يتم صرف مصروفات الانتقال الفعلية من عهدة السلفة المستديمة للمصروفات التثرية ومن ثم ينطبق عليها ما سبق بخصوص تدفق الاجراءات الخاصة بالصرف من السلفة المستديمة . ويخصص مصروفات الصيانة قد يخصص مبلغ كسلفة مؤقتة مع موظف للصرف على عمليات صيانة معينة فى ضوء المقاييس الفعلية للصيانة واعتمادها من شخص مسئول لتسوية هذه العهدة وااثبات المنصرف على حساب المصروفات (مصروفات الصيانة - ورد الباقي ان وجد للخرينة . أما فى حالة سداد هذه المصروفات بشيكات فيتم تدفق الاجراءات على النحو السابق عرضه بخصوص اجراءات المدفوعات فى بداية هذا الفصل (التحقق من وجود تصريح بالصرف ، اعتماد مستندات الصرف ، اجراء الصرف باصدار

الشيك ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات) ، وتنطبق نفس الاجراءات بالنسبة لمصروفات السفر . وبالنسبة لعمولات درجات البيع وبديل الانتقال الثابت فغالبا مايتم اعدادهما ضمن كشوف الاجور ، وبالتالي يتم تدفق الاجراءات على النحو السابق ايضا فى الرقابة على الاجور -

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

تتولى هيئة المراجعة الداخلية بالشركة اجراء مراجعة للمستندات قبل صرفها للتحقق من وجود تصريح بخصوص المصروفات المطلوب سدادها وان التنفيذ قد تم فى حدود هذا التصريح مع اعتماد المدير المسئول لمستندات الصرف وبعد اتمام عملية الصرف يتم التحقق من سلامة التوجيه المحاسبى للمبالغ المنصرفة بدفتر يومية المدفوعات أو دفتر استاذ المصروفات والترحيل لحسابات مراقبة مجموعات المصروفات بدفتر الاستاذ العام . فقد تتم الصيانة بهدف زيادة الطاقة الانتاجية للاصل (صيانة رأسمالية) وفى هذه الحالة يتعين على المراجع الداخلى ان يتحقق من اضافة تكلفة هذه الصيانة الى رصيد حساب الاصل بالدفتر وعدم ايجائها فى حساب الصيانة بدفتر استاذ المصروفات والذي يتضمن مصروفات الصيانة بقصد المحافظة على طاقة الاصل (صيانة ايرادية) . وفى بعض المنشآت قد يتم صرف مبالغ مقدما تحت حساب عمولات البيع ، ومن ثم يتعين على المراجع الداخلى التحقق من اجراء التسوية بين عمولات البيع المستحقة وما تم سداده مقدما وأن مايتم صرفه يمثل باقى المستحق من عمولات لرجال البيع .

الفصل الثالث نظام الرقابة الداخلية على المخزون

مقدمة :

تتوقف أنواع المخزون التي تحتفظ بها المنشأة بصفة أساسية على طبيعة نشاطها . ففي الشركات الصناعية وشركات المقاولات على سبيل المثال يشتمل المخزون على مخزون المستلزمات السلعية (خامات ، وقود ، قطع غيار ، مواد تعبئة وتغليف ، مخلفات الإنتاج) ، مخزون الإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ ، مخزون الإنتاج التام . وقد تتبع المنشأة سياسة للتشغيل لدى الغير أو توزيع انتاجها عن طريق وكلاء بالعمولة مما ينتج عنه وجود مخزون من البضائع لدى الغير . وفي حالة استيراد المستلزمات السلعية (أو بضائع جاهزة كما في المنشآت التجارية) يتم فتح اعتمادات مستندية لشراء هذه البضائع ، ومع أن هذه البضائع لم تصل بعد لمخازن الشركة ، إلا أن التعاقد مع المورد وفتح الاعتماد المستندي بالقيمة المتفق عليها لهذه البضائع يترتب عليها أنه تصبح جزء من ممتلكات الشركة لدى الغير أو بالطريق .

ويعتبر التقسيم النوعي للمخزون ومن ثم المخازن التي يتم بها تخزين الأنواع المختلفة من المخزون أحد المتطلبات الأساسية لفرض رقابة داخلية فعالة على بنود المخزون وبالإضافة الى ذلك يجب توافق ضوابط كافية لعدم تكديس المخزون Overstocking أو وجود قصور (نقص) (Shortage) في هذا المخزون . ويؤدي تكديس المخزون بما يزيد عن الحاجة الفعلية الى تعطيل جزء من رأس المال المستثمر بالشركة بالإضافة الى ما قد يترتب على هذا التكديس من خسائر بسبب احتمالات التلف أو / والتقاعد وتحمل تكاليف اضافية للتخزين ، ولمواجهة ذلك فان العديد من الشركات تضع حدا أقصى لكل نوع من أنواع المخزون لايجب أن تتعداه الكميات التي يتم تخزينها . ومن ناحية أخرى فان لنقص المخزون أثارة على تعطيل الإنتاج أو ضياع فرصة لزيادة رقم المبيعات الأمر الذي يتعين معه الاتجاه الى وضع حد أدنى لايجب أن ينخفض عنه مستوى

المخزون . ويجب أن يستند تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لكل نوع من أنواع المخزون على دراسة علمية لحجم نشاط المنشأة واحتياجاته من كل هذه الأنواع . وفيما بين هذين الحدين ، الحد الأدنى والأقصى للمخزون ، يتم تحديد النقطة التي يتعين عندها اتخاذ إجراءات زيادة المخزون عن طريق الشراء أخذاً في الحسبان الفترة اللازمة للتوريد ، وتسمى هذه النقطة بحد الطلب . وإذا لم تكن إدارة المنشأة على دراية تامة ومستمرة بكميات المخزون طبقاً لأنواعه وأماكن تخزينها ، ومراعاة الحد الأقصى والأدنى وحد الطلب ، فإن الاسراف أو / وعدم الكفاءة بسبب ذلك قد يفوق الخسائر التي يمكن أن تنتج عن تعرض المخزون لعمليات السرقة .

وطبقاً لذلك فإن مسئولية الإدارة عن حماية الأصول ، وتوفير بيانات دقيقة عن المخزون يمكن الاعتماد عليها في رسم ومتابعة تنفيذ السياسات الإدارية ومواجهة احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، تتطلب توافر نظام فعال للرقابة الداخلية على المخزون بأنواعه المختلفة . وتؤثر إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة للمخزون على جميع الوظائف التي تتضمنها عمليات إنتاج وتوزيع منتجات المنشأة . ونتناول هنا عرض مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على المخزون بالنسبة :

١ - للمخزون بمخازن الشركة .

٢ - البضائع لدى الغير أو بالطريق .

١ - الرقابة الداخلية على المخزون بمخازن الشركة

يتم الاحتفاظ بالمخزون بصفة أساسية في المخازن النوعية المعدة لذلك بالشركة وفي بعض الأحوال قد تنشأ مخازن مساعدة (فرعية) تلحق بأقسام الإنتاج وبعض أقسام الخدمات الإنتاجية لتوفير وقت مناولة المواد . وفي المنشآت ذات الفروع ترسل البضاعة الجاهزة (الإنتاج التام) ليبيعه من خلال هذه الفروع (أو أقسام البيع) ويجب أن تحدد المسئولية بوضوح عن المخزون بالمخازن

الرئيسية ، والفرعية بالورش أو الأقسام والفروع . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن أن تتم الرقابة على المخزون بمخازن الشركة على النحو التالي :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالاستلام التخزين ، الصرف ، التشغيل ، الشحن ، الإثبات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية .

وتسند مسئولية استلام وفحص البضاعة الواردة من خارج المنشأة وتلك التى تم انتاجها بالأقسام الانتاجية الى قسم للفحص والاستلام . ويجب أن تمر كافة أنواع المخزون بدون استثناء على هذا القسم قبل دخولها للمخازن ويتولى قسم الفحص والاستلام مسئولية تحديد كميات ونوعية الأصناف التى يتم استلامها . اكتشاف أى تلف أو عيوب بها ، تحديد إذا ما كانت هذه الأصناف تخص المنشأة (مشتريات ، مبرودات مبيعات ، انتاج تام) أو تخص أحد العملاء ويتم استلامها لأجراء عمليات تصنيع عليها بالمنشأة وإعادتها للعميل . ويتعين التحقق من وجود تصريح من الإدارة المختصة باستلام هذه الأصناف وفحصها . ويتم اعداد تقرير بنتائج الفحص ثم تحول الأصناف الواردة الى قسم المخازن .

ويعتبر التخزين من مسئولية قسم المخازن حيث يتم الاحتفاظ بالمخزون كعهدة تحت رقابة أمين المخزن . وعندما تتعدد أصناف المخزون يفضل أن يتم تقسيم المخازن تقسيما نوعيا ويخصص لكل مخزن أمين يكون مسئولا عن تسليم الصنف المسئول عنه من قسم الفحص والاستلام وعده ، إعادة فحصه أو عينات منه . اعداد ايصال بالكميات المستلمة يرسل نسخة منه مباشرة للإدارة المحاسبية . وترتيب هذه الأصناف بطريقة منظمة وفى المكان الذى يلائم طبيعة هذه البضاعة بما يحقق لها

عدم التعرض للتلف المادي غير الطبيعي أو السرقة . ويجب ألا يكون لأمين المخزن أى علاقة وظيفية بعملية الشراء ، حسابات العملاء والموردين ، التصريح بصرف الأصناف أو التصريح باعتبار بعض بنود المخزون تالفة ، أو الإثبات بالسجلات المحاسبية . وعند حدوث تلف فى بعض بنود المخزون يتعين تشكيل لجنة لفحص أسباب هذا التلف والمسئولية عنه ، وتجنب هذه البنود فى مخزن مستقل . كما يجب فصل المواد الواردة من العملاء لتشغيلها لحسابهم وبضاعة الأمانة Consignmen in عن المخزون المملوك للمنشأة .

ويجب أن يتم الصرف من المخازن فى ضوء تصريح من مسئولين لهم الحق فى إصدار هذا التصريح . قالتصريح بصرف بضاعة للعملاء (مبيعات) أو تزويد أقسام البيع والفروع بها يكون من سلطة إدارة المبيعات، والتصريح بصرف مواد خام للتصنيع من حق إدارة الإنتاج . وفى جميع الأحوال يجب أن يصر أمين المخزن . باعتباره مسئولاً عن كافة البضائع التى تحت رقابته ، على وجود طلب صرف معتمد ومصحوب بإيصال موقع عليه من القسم أو الإدارة التى تتسلم البضاعة قبل أن يتم الصرف . ولتجنب تخيير طلبات الصرف غير المصرح بها ، فإن بعض المنشآت تتبع سياسات بمقتضاها يقتصر تحرير طلبات الصرف بناء على أمر هندسى أو أمر بيع . وفى المنشآت التجارية قد تستخدم أوامر الشحن بدلا من طلبات الصرف للتصريح بصرف بضاعة من المخازن .

وعند صرف المواد للتشغيل تصبح من مسئولية القسم الإنتاجى المختص، وغالبا ماتسند هذه المسئولية داخل القسم الإنتاجى الى مشرف العمال أو رئيس القسم . وتظل هذه المسئولية قائمة من لحظة ارسال المواد الخام للقسم الإنتاجى وحتى اتمام الإنتاج وفحصه لتحويله الى مخزن الإنتاج التام . وخلال هذه الفترة تكون المواد الخام والتصرف فيها تحت رقابة المشرف على القسم الإنتاجى وتتم مساطته عنها . وقد يتم تحديد

نقاط يتم فحص الانتاج عندها اثناء التشغيل لاكتشاف أى تلف مما يساعد فى ابراز عدم كفاءة النظام الانتاجى ومنع تضخم الانتاج تحت التشغيل بتجميع تكاليف لأعمال سوف تعتبر فى نهاية الأمر مجرد نفاية . وقد تكون لهذه النفاية قيمة بيعية الأمر الذى يستدعى الفصل بين المسئوليات الوظيفية للرقابة على المخزون من هذه النفاية .

وقد تسند مسئولية الشحن الى قسم للنقل والشحن بالشركة ، ويجب على موظفى هذا القسم التحقق من وجود تصريح سليم لشحن البضاعة ، وقد يكون هذا التصريح عبارة عن أمر بيع من ادارة المبيعات ، أو اشعار شحن من مدير المشتريات عند رد بضاعة معينة للمورد . أو اشعار شحن من ادارة الانتاج عند اتمام تشغيل مواد خاصة بالعملاء لحسابهم . ويجب اتباع نظم الشحن الموضوع لجميع أنواع البضائع التى يتم شحنها بما فى ذلك بيع النفاية ، رد جزء من المشتريات للمورد ، وإرسال المواد للتشغيل خارج المنشأة . وفى ظل عدم وجود هذا القسم (قسم النقل والشحن) فان مسئولية التحقق من وجود تصريح سليم ومعتمد لشحن البضاعة يتم عن طريق قسم البوابة حيث لا يتم السماح بخروج أى بضاعة من المنشأة بدون وجود هذا التصريح .

ويعتبر الاثبات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية من مسئولية الادارة المحاسبية . وفى المنشآت الصناعية يقتضى الأمر وجود نظام لمحاسبة التكاليف للمحاسبة عن استخدام المواد الخام والتوريدات لتحديد تكلفة ومحتويات المخزون من الانتاج تحت التشغيل ، ولحساب تكلفة المخزون من الانتاج التام . وتبعاً لذلك فان نظام محاسبة التكاليف يمثل جزءاً هاماً فى نظام الرقابة الداخلية على المخزون فى هذه المنشآت كما تمثل سجلات الجرد المستمر للمخزون Perpetual Inventory Records جزءاً هاماً أيضاً فى هذا النظام حيث توضح كميات المخزون لدى الشركة

فى كل الأوقات ، وتوفر معلومات هامة لترشيد عمليات الشراء ، البيع ، تخطيط وجنولة الانتاج ، بالإضافة الى مساهمتها فى تحديد تكلفة المخزون طبقا لأنواعه. وتكلفة البضاعة المباعة . ويجب ألا يكون للمسئولين عن عمليات التسجيل بالدفاتر والسجلات المحاسبية ممارسة أى من المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالمخزون والموضحة أعلاه .

ثانيا - إجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالإضافة الى ما سبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالمخزون من البضاعة ، تتطلب حماية المخزون أن تكون أماكن التخزين معدة بالشكل الذى يتلاءم مع طبيعة البضاعة المخزنة، اجراء التقسيم النوعى للمخازن فى حالة تعدد أصناف المخزون مع فصل التالف والمعيب والبضاعة المملوكة للغير فى مخازن مستقلة ، تزويد المخازن بوسائل الإطفاء الكافية والمناسبة ، توفير قدر كاف من الحراسة وبصفة خاصة فى حالة المخازن المكشوفة أو الموجودة بمناطق بعيدة عن العمران ، اجراء تأمين كاف على المخزون ضد السرقة والحريق والتلف غير العادى ، التأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة ، تغيير واجبات أمناء المخازن كان يتم نقلهم من مخزن لآخر ، ضرورة حصول أمين المخزن على اجازته السنوية واحلال آخر محله ، اتباع وسائل الرقابة المربوطة وجود أمين وأمين مساعد لكل مخزن . اجراء الجرد المفاجئ للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد المفاجئ مع ماتظهره السجلات المحاسبية بخصوص رصيد الصنف الذى تم جرده ، وعدم تأخير اثبات حركة الأصناف فى السجلات المحاسبية .

ويجب أن يتم الاضافة للمخازن بناء على محاضر الفحص والاستلام واذن الاضافة الموقع من أمين المخزن . ويتم تسجيل الاصناف المضافة للمخازن بالكميات فى بطاقات الصنف الموجودة مع أمين المخزن وكذلك فى سجلات المخزون بالادارة المحاسبية (قسم حسابات المخازن) . وأن

يتم الصرف من المخازن بموجب طلبات صرف معتمدة ومصحوبة بانن صرف موقع عليه من المسئول عن القسم أو الإدارة المستلمة بعد التحقق من وجود الأصناف بالمخزن المختص . ويتم تسجيل الكميات المنصرفة أولا بلؤل فى بطاقات الصنف مع أمين المخزن وترسل مستندات الصرف فور عملية الصرف للإدارة المحاسبية لإثباتها فى سجلات المخازن وتوجيهها محاسبيا بالسجلات المالية وتحليلها فى سجلات التكاليف بالنسبة للمواد المنصرفة لأقسام المصنع .

ويجب أن تخضع الأرقام التى تتضمنها سجلات التكاليف للرقابة من خلال حسابات المراقبة الإجمالية التى يتضمنها دفتر الأستاذ العام مثل حساب مراقبة المواد ، حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل ، حساب مراقبة الإنتاج التام . وتقدم بعض نظم التكاليف طرقا لتحديد الاسراف فى استخدام المواد وعناصر التكلفة الأخرى ، وتعرف هذه النظم بالتكاليف المعيارية " وتساعد فى التسعير السريع للمخزون والرقابة على العمليات من خلال دراسة الانحرافات بين الأرقام الفعلية والمعيارية . وتتشابه أنظمة التكاليف من زاوية أنها جميعا مصممة للمساهمة فى تحقيق فعالية الرقابة الداخلية بتتبع اتجاهات الإجراءات الإدارية بالمصنع ، توفير بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها بالنسبة للمخزن ، وحماية أصول الشركة .

وعند وجود بضاعة أمانة للغير طرف المنشأة يجب وجود تصريح بخصوص استلام هذه البضاعة (للتشغيل للغير ، للبيع مقابل الحصول على عمولة) ، وتحديد القسم أو الأقسام المسئولة عن حيازتها ، مع امساك سجلات مستقلة توضح حركتها ، ولا يجب أن تضم هذه البضاعة الى سجلات المخزون المملوك للشركة .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يجب أن يكون المراجع الداخلى على دراية كافية بأنواع المخزون التى تتعامل فيها الشركة وأماكن تواجد Location هذه الأنواع . ويجب أن يتحقق المراجع الداخلى من سلامة مستندات الاضافة والصرف من المخازن ، وأن هذه المستندات قد أثبتت بالفعل فى البطاقات والسجلات المختلفة . بالنسبة لمستندات الاضافة تتم مراجعة محضر الفحص والاستلام مع اىصال الاستلام الموقع من أمين المخزن للتأكد من أن الأصناف التى تم فحصها واستلامها قد تم تحويلها للمخازن ، ومطابقة هذه المستندات مع ما أثبت بحسابات هذه الأصناف بسجلات المخازن وما تم ترحيله لحسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام . ويختص المنصرف من المخازن يجب أن يتحقق المراجع الداخلى من أن طلبات الصرف قد تم اعتمادها من المسؤولين عن الأقسام والادارات المختصة والذين يصرح لهم بذلك ، أن ما صرف بالفعل طبقا لايصالات التسليم مطابق لهذه الطلبات وما تم ترحيله بدفتر استاذ المخازن وحسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام . وفى حالة وجود نظام لمحاسبة التكاليف يتولى المراجع الداخلى اجراء المطابقات بين حسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام مع الحسابات التفصيلية المقابلة لها بدفتر استاذ المصنع مع التحقق من سلامة تطبيق طرق التسعير المستخدمة فى الصرف من المخزون .

ويتعين أن يشترك المراجع الداخلى فى عمليات الجرد الفعلي ويتولى مطابقة نتيجة هذا الجرد مع سجلات الجرد المستمر للمخزون والمسجل ببطاقات الأصناف بالمخازن وتحرى أسباب أى فروق واعداد تقرير عنها .

٢ - الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير وبالطريق

قد يتم ارسال بعض الخامات من مخازن الشركة لتشغيلها لدى الغير لحساب الشركة ، أو يرسل انتاج تام لأحد وكلاء البيع لتصريفه نظير عمولة متفق

عليها . وبالإضافة الى ذلك قد تكون المنشأة تعاقدت على شراء بضائع جاهزة أو مستلزمات سلعية وسددت جزء من أو كل قيمتها ولم تحصل عليها بعد ، ومن أمثلة ذلك الاعتمادات المستندية لشراء بضائع وفي كل هذه الأحوال يجب أن يمتد نظام الرقابة الداخلية على المخزون لفرض رقابة كافية على البضائع لدى الغير والبضائع بالطريق .

أولا - الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير :

باستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية لفرض الرقابة على البضائع المملوكة للمنشأة والمرسلة للغير لفرض التشغيل أو البيع ، يمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بارسال بضاعة للغير ، تسليم هذه البضاعة ، تتبعها ، إثباتها بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتم التصريح بارسال بضاعة للغير من أحد المديرين التنفيذيين بالشركة . فقد تسمح سياسة الشركة باجراء عمليات صناعية معينة لدى الغير بسبب عدم إمكانية اتمامها داخل الشركة ، وفي هذه الحالة يتم التصريح بارسال الخامات للتشغيل لدى الغير من مدير الانتاج . وقد يتم ارسال هذه البضاعة لوكلاء الشركة لتصريفها مقابل عمولة محددة بالعقد المبرم بين الشركة والوكيل ، ويتم التصريح بارسال البضاعة للوكلاء في هذه الحالة بمعرفة مدير المبيعات .

وتسند مسئولية فحص وتسليم البضاعة المرسلة للوكلاء للبيع أو المستلزمات السلعية المرسلة للغير لتشغيلها لحساب الشركة بمعرفة قسم الاستلام ، ويعد تقرير تسليم بها . ولا يجب شحن أى بضاعة أو مستلزمات للغير دون وجود تصريح بذلك من مدير تنفيذى مسئول .

ويجب أن يتم تتبع البضاعة المرسلة للغير بواسطة الأقسام المختصة . فمتابعة اجراء عمليات التشغيل اللازمة لحساب المنشأة لدى الغير تسأل عنه ادارة الانتاج ويجب أن تكون هناك بعض الأساليب الرقابية على هذه المستلزمات فى ضوء توصيف العمليات المطلوب تشغيلها ومقاييسات المستلزمات اللازمة لذلك . وبالنسبة للبضاعة المرسلة للوكلاء لبيعها لحساب المنشأة (بضاعة أمانة صادرة Cosignment out) يتعين على ادارة المبيعات متابعة الوكلاء ومعرفة ماتم بيعه من هذه البضاعة حتى يتسنى للمنشأة تحصيل قيمتها . وتستمر مسئولية الادارة المختصة عن عملية المتابعة حتى اعادة البضاعة أو ثمنها للمنشأة أو اعادة الانتاج المصنع باستخدام المستلزمات السلعية المرسلة للتشغيل لدى الغير واستلامه بقسم الاستلام بالشركة .

وتسند مسئولية الاثبات بالدفاتر للادارة المحاسبية ، ومن المفضل استخدام سجلات مستقلة لاثبات بضاعة الامانة لدى الوكلاء ، واثبات المستلزمات المرسلة للغير لتشغيلها لحساب المنشأة مع امساك حساب لكل وكيل ويتم الرقابة على حسابات الوكلاء بحساب اجمالي للوكلاء بدفتر الاستاذ العام ، وامساك حساب لمراقبة الانتاج تحت التشغيل لدى الغير . ويجب أن تتم المقارنات النورية بمعرفة موظف (أو قسم) مسئول بخلاف من يسجل بالدفاتر أو يقوم بعمليات التسليم والمتابعة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية (التصريح بارسال البضاعة للغير ، تسليم هذه البضاعة ، تتبعها ، اثباتها بالدفاتر ، اجراء المقارنات) ، يتعين وجود تأمين كاف على البضاعة المرسلة للوكلاء أو للتشغيل لدى الغير . ويجب تحرير عقود مع الغير توضح مسئوليتهم عن البضاعة المملوكة للمنشأة في حياتهم ، مع وجود نسخة من هذه العقود لدى الادارة المحاسبية .

وعند تسليم البضاعة للغير لغرض التشغيل أو البيع لحساب المنشأة يجب وجود مستند موقع عليه بالاستلام ممن تسلمها ، ويعاد تسليمها للمنشأة بموجب محاضر تسليم أو يسلم ثمنها (فى حالة بضاعة الأمانة) للمنشأة مع كشف مبيع معتمد من الوكيل .

ويجب أن يتم تسجيل البضاعة المرسلة للوكلاء والمستلزمات السلعية المرسلة للغير لغرض التشغيل لحساب المنشأة فى بطاقات العين الخاصة بها ويدفتر الصنف بإدارة المخازن . وعند تسليمها بقسم الاستلام تسجل بدفتر البضاعة الصادرة ، ويدفتر استاذ المخازن بقسم حسابات المخازن بالإدارة المحاسبية . بالإضافة الى التسجيل فى الدفاتر الفرعية لكل منها مثل سجل البضائع لدى الغير وترحيلها للحسابات المساعدة والحسابات الاجمالية المناسبة . ويجب عدم تسجيل هذه البضاعة أو المستلزمات بالسجلات بون وجود مستندات كافية بخصوصها (أنون صرف من المخازن ، محاضر فحص وتسليم ، ايصالات من الجهة المسلمة اليها) ، والتحقق من وجود تصريح بخصوصها .

وفى حالة التشغيل لدى الغير يجب أن يحمل حساب مراقبة الانتاج تحت التشغيل لدى الغير بتكلفة المستلزمات المرسلة لغرض التشغيل مع استبعاد مايرد منها للمنشأة بالإضافة الى التكاليف الأخرى الخاصة بعملية التشغيل طبقا لشروط الاتفاق المعقود بخصوص هذا التشغيل .

وبخصوص البضاعة المرسلة للوكلاء لبيعها لحساب المنشأة يتم تحميل حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة هذه البضاعة والمصروفات التى تم صرفها عليها بمعرفة المنشأة أو الوكيل بالإضافة الى عمولة الوكيل، ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المباع من هذه البضاعة بسعر البيع والمتبقى منها مقوما بالتكلفة ، ويعتبر هذا الحساب بمثابة حساب متاجرة لبضاعة الأمانة لدى الوكيل . وفى حالة تعدد الوكلاء قد يستخدم سجل للحسابات الشخصية للوكلاء تتم الرقابة عليها باستخدام حساب اجمالى للوكلاء بالاستاذ العام .

٢- اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من وجود تصريح بارسال بضاعة للتشغيل لدى الغير أو بارسال بضاعة للبيع لحساب المنشأة بمعرفة الوكلاء . ويتم مطابقة البضاعة المسجلة فى سجل البضائع لدى الغير مع ما أرسل منها بسجل البضاعة الصادرة بقسم الاستلام ، وعند اعادة هذه البضاعة للمنشأة يتم مطابقة المسجل فى سجل البضائع لدى الغير كوارد مع سجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام والتحقق من اثبات هذه الحركة فى سجلات المخازن والترحيل للحسابات المساعدة ولحسابات المراقبة المناسبة .

وتتم مراجعة كشوف المبيع الواردة من الوكلاء والتحقق من استلام المنشأة للمبالغ المستحقة لها طرف الوكلاء مع التحقق من أن العمولة التى يخصمها الوكلاء مطابقة للاتفاق الذى أبرمته المنشأة مع هؤلاء الوكلاء . ويمكن لقسم المراجعة الداخلية الحصول على شهادات من الغير بخصوص البضاعة المملوكة للمنشأة طرفهم ومقارنتها مع ما هو وارد بالسجلات بخصوص هذه البضائع .

ثانيا- الرقابة الداخلية على الاعتمادات المستندية لشراء بضائع :
قد تقوم المنشأة باستيراد مايلزمها من مستلزمات سلعية أو بضاعة جاهزة من الخارج ، ومن ثم يتم سداد قيمة هذه البضائع بمجرد ورود مستنداتنا ويجب مراعاة مايتقضى به القوانين المنظمة لعمليات الاستيراد حتى لاتقوم المنشأة باستيراد بضائع محظور استيرادها . ولايتم اضافة تكلفة البضاعة المستوردة للمخزون الا بعد استلامها بالفعل فى مخازن المنشأة ومن ثم يتم توسط حساب اعتمادات مستندية لشراء بضائع يحمل بتكلفة هذه البضائع ويقفل مع استلامها بالمخازن . ومن المفضل أن يتم

فصل المصروفات المتعلقة بالاعتمادات المستندية عن ثمن شراء البضاعة المستوردة للرقابة على الأسعار المتفق عليها مع المورد وكذلك المصروفات التي يتم صرفها على هذه الاعتمادات .

وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن فرض الرقابة على البضائع المستوردة بفتح اعتمادات مستندية لشراء بضائع على النحو التالي :

٢ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الأمر وجود فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بالاستيراد ، التعاقد مع المورد ، سداد قيمة البضائع ، استلام البضائع ، الأثبات بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

فى كثير من الشركات يتم التصريح بالاستيراد بمعرفة لجنة تكون لهذا الغرض ، وقبل أن يتم هذا التصريح يقتضى الأمر معرفة ما اذا كانت المستلزمات أو البضاعة المطلوب استيرادها لاتخضع للحظر وفقا لقوانين الاستيراد بالدولة ، وأن تحدد مواصفات هذه البضائع أو المستلزمات وكمياتها بدقة ، وكيفية تمويل عملية الاستيراد ، والحصول على موافقة استيرادية من الجهات المعنية .

تسند مهمة التعاقد مع المورد الى ادارة المشتريات ، وقد يخصص قسم مستقل بادارة المشتريات لاتخاذ اجراءات الشراء من الخارج (قسم مشتريات خارجية) . ويتعين على هذا القسم الحصول على عروض عطاءات تنافسية من عدة موردين أخذاً فى الحسبان شروط التسليم والسداد . وعند اختيار أى من الموردين المتقدمين يحدد سبب هذا الاختيار، ويتم تحرير عقد بين الشركة والمورد (أو وكيل عنه) يوضح به

مواصفات البضاعة المطلوبة ، أسعارها شروط التسليم وفترة التوريد ،
شروط السداد .

وتتولى ادارة الأموال مسئولية سداد قيمة البضائع ويتم ذلك بفتح
اعتماد مستندى لدى البنك الذي تتعامل معه الشركة . وعند ملء طلب فتح
الاعتماد يتم تغطية نسبة معينة من قيمة الاعتماد بالاضافة الى مصروفات
البنك نظير فتح الاعتماد ، ويتم تغطية هذه النسبة بعملة بلد المورد حيث
تتولى ادارة الأموال تدبيرها بالاتفاق مع البنك ، وتحصل الشركة على
ايصال من البنك بالمبلغ المسدد من الاعتماد وكذلك مصروفات البنك . وعند
شحن البضاعة بمعرفة المورد تصل المستندات الى البنك الذى يطالب
الشركة بتغطية الجزء المتبقى من الاعتماد لاستلام المستندات حيث يتم
بموجبها تسلم البضائع الواردة من شركة الشحن (الملاحه) .

وعند ورود البضاعة يتعين أن يتم استلامها بالميناء وفحصها واعداد
محضر فحص واستلام لتحديد مسئولية شركة التأمين المؤمن لديها على
هذه البضاعة عن أى تلف أو نقص فى البضاعة الواردة . بالاضافة الى
اجراءات الاستلام بمقر الشركة لتحديد مسئولية متعهد النقل للداخل
وتحويل البضاعة للمخازن .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية الاثبات فى الدفاتر حيث
يستخدم سجل للاعتمادات المستندية يوضح تكلفة كل من هذه الاعتمادات
مع تحليلها الى مكوناتها (ثمن البضاعة تسليم ميناء المستورد C. I. F.
أو تبعا لشروط التسليم ، مصروفات الاعتمادات والتي تشمل مصروفات
البنك ، مصروفات التخليص ، مصروفات النقل للداخل وقد تتضمن
مصروفات أخرى حسب شروط التسليم) . كما يستخدم حساب لمراقبة

الاعتمادات المستندية بالاستاذ العام .

ويجب أن تجرى المقارنات بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف
المستول عن الإثبات فى الدفاتر ، التعاقد ، سداد قيمة البضائع ، أو
استلامها .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات
الوظيفية (التصريح ، التعاقد ، السداد ، الاستلام ، الإثبات فى
الدفاتر ، واجراء المقارنات) ، يجب أن يتم التأمين على البضائع المستوردة
بمعرفة الشركة أو المورد حسب شروط التسليم . وأن يتم تدبير العملة
الأجنبية عن طريق البنك للرقابة على سعر الصرف أو احدى شركات
الصرافة وأن تتصف الشروط الموضوعية بالعقد مع المورد بالوضوح .

ويتم الحصول على ايصالات أو / واشعارات خصم بالمبالغ المسددة
لكل اعتماد ، ويتم الحصول على فواتير من المخلصين بالجمارك
وايصالات سداد الرسوم الجمركية وايصالات من الناقل عن النقل للداخل
اذا تم النقل بمعرفة الغير توجد بعض المصروفات (كالاكراميات)
لايتوافر بشأنها مستندات ، ويجب أن يكون هناك تصريح بمثل هذه
المصروفات من موظف مسئول . وغالبا ماتخصص عهدة نقدية لأحد
الموظفين ليتولى انتهاء الاجراءات الجمركية على البضاعة المستوردة ويتم
المحاسبة عن المنصرف من هذه العهدة عقب كل رسالة .

ويتم تسجيل المنصرف على كل اعتماد من واقع المستندات فى سجل
الاعتمادات المستندية ، كما تسجل هذه المبالغ فى دفتر يومية المدفوعات
وترحل لدفتر الاستاذ العام بحسابى اعتمادات مستندية لشراء بضائع
والبنك أو / والخزينة ، أخذا فى الحسبان سعر الصرف (التحويل)

المسدد بالعملة الأجنبية الى العملة المحلية . ويفضل أن يوضع فى خانة احصائية بسجل الاعتمادات المستندية ماتم سداده بالعملة الأجنبية على هذا الاعتماد .

وعند استلام البضائع تسجل بسجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام وتحول للمخازن حيث توضع بالمخزن المناسب وتضاف بدفتر الصنف وبطاقات العين . ويتم تحديد تكلفة الوحدة من البضاعة الواردة وفقا لسجل الاعتمادات المستندية لاثباتها فى دفتر استاذ المخازن . ويتم اقفال حساب الاعتماد بمجرد سداده واستلام البضاعة كاملة ويحول الى حسابات المخزون المناسبة تبعا لنوع البضاعة (مستلزمات سلعية ، بضائع بفرض البيع ...) . وفى نهاية السنة المالية تظهر الاعتمادات المستندية المفتوحة (التى لم تسلم البضائع الخاصة بها بعد) بتكلفتها الفعلية حتى تاريخه بقائمة المركز المالى كأحد حسابات الأصول المتداولة .

٢- اجراءات المراجعة الداخلية :

يعتبر قسم المراجعة الداخلية مسئولاً عن التحقق من التزام الادارات والاقسام المختلفة بما جاء بالتصريح الخاص باستيراد البضاعة من الخارج ، ومراجعة محاضر البت فى عطاءات الموردين للتحقق من حصول الشركة على أفضل هذه العطاءات . بالاضافة الى مراجعة المبالغ المسددة للبنك من واقع ايصالات أو / واشعارات الخصم الواردة من البنك مع ماتم تسجيله بالدفاتر ، وأن المبالغ التى تخص كل اعتماد قد تم اثباتها فى الصفحة أو الصفحات الخاصة بهذا الاعتماد بسجل الاعتمادات المستندية . ومطابقة حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع بالاستاذ العام مع الاعتمادات المستندية المفتوحة بسجل الاعتمادات المستندية .

وعند ورود البضاعة المستوردة تتم مراجعة تقارير فحصها واستلامها مع ماورد بقاتورة المورد وما أثبت بسجلات المخازن ، والتحقق من اقفال حساب هذا الاعتماد بسجل الاعتمادات المستندية ، وتخفيض تكلفته من حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع بالاستاذ العام ، وأن المبالغ المسجلة بحساب كل اعتماد مؤيدة بالمستندات الكافية والمعتمدة . وفى نهاية السنة المالية يجب التحقق من عدم اضافة تكاليف اى اعتمادات مستندية مفتوحة (لم تصل البضائع الخاصة بها بعد) لحسابات المخزون .

الفصل الرابع

نظام الرقابة الداخلية

على حسابات المدينين وأوراق القبض

تتعدد حسابات المدينون بأى منشأة ولعل أهمها حسابات العملاء التى تنتج عن عمليات البيع الأجل للبضائع التى تتعامل فيها المنشأة تبعا لطبيعة نشاطها ، ونظرا لأن الحركة التى تتم فى هذه الحسابات ترجع الى عمليات البيع الأجل ، مردودات ومسموحات المبيعات ، التحصيل النقدي من العملاء وما يرتبط به من خصم لتعجيل الدفع (خصم مسموح به) ، الكمبيالات التى يتم سحبها على العملاء (أوراق القبض) . والديون المدومة ، فان الرقابة الداخلية الفعالة لحسابات المدينين (العملاء) تنبثق بصفة أساسية من الرقابة على البنود التى تؤثر فى هذه الحسابات . وقد سبق أن تناولنا فى الفصل الخاص بالرقابة على النقدية مناقشة الرقابة على المتحصلات من العملاء وما يرتبط بها من خصم لتعجيل الدفع ، ومن ثم فان هذا الفصل يتناول مقومات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين (العملاء) وأوراق القبض من خلال الرقابة على البنود التالية:

- ١ - الرقابة الداخلية على المبيعات الأجلة .
- ٢ - الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات .
- ٣ - الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المدومة .
- ٤ - الرقابة الداخلية على أوراق القبض .

١ - الرقابة الداخلية على المبيعات الأجلة

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسى ليرادات المنشأة الأمر الذى يتعين معه وضع سياسة بيعية مناسبة لظروف المنشأة وطبيعة نشاطها ، وتوفير بيانات دقيقة وموثوق بها بخصوص نتائج تنفيذ هذه السياسة حتى يتسنى لإدارة المنشأة اتخاذ القرار الملائم لإستمرار السياسة البيعية المعمول بها أو تعديلها . ويرتبط برسم السياسة البيعية وضع سياسة ملائمة للائتمان الذى تقدمه المنشأة لعملائها،

فقد يتم البيع نقداً ، بالأجل ، على أقساط . وفى ضوء سياستى البيع والائتمان يتم وضع سياسات الشراء ، والانتاج ، التخزين ، الطاقة الانتاجية ، التمويل مما يستوجب فرض رقابة داخلية فعالة على المبيعات . وقد سبق أن تناولنا الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية ، وبالتالي سوف نقتصر هنا على عرض الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة والتي يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولاً - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح الائتمان ، فحص البضاعة المباعة ، الشحن ، اعداد الفواتير ، التسجيل فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

وتسند مهمة استلام أوامر البيع من العملاء الى ادارة المبيعات (قسم أوامر البيع) أما التصريح بمنح الائتمان للعملاء فيعتبر من سلطة مدير الائتمان (ادارة الأموال) حيث يجب دراسة المركز المالى للعميل وسمعته فى السوق قبل اتخاذ القرار بمنح الائتمان . ويجب أن يعتمد أمر البيع الذى تعده ادارة المبيعات من مدير الائتمان قبل اخطار مخازن الانتاج التام بتجهيز البضاعة أو اخطار ادارة الانتاج لاعداد أوامر الانتاج اللازمة لتنفيذ أمر البيع .

وقبل أن يتم شحن البضاعة للعميل بمعرفة قسم الشحن ، يجب أن تخضع هذه البضاعة لعملية فحص بقسم الاستلام للتحقق من مطابقتها لأمر البيع المعتمد واذن الصرف من المخازن . ولا يجب أن يتم فحص وشحن أى بضاعة دون تصريح بخصوصها (أمر البيع المعتمد) .

ويتعين اعداد فاتورة البيع بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف القسم المسئول عن استلام أوامر البيع أو تنفيذها ٩ وقد تسند هذه

المسئولية الى قسم للفواتير بالادارة المحاسبية . وتعد الفاتورة طبقا لبيانات أمر البيع المعتمد ، اذن صرف البضاعة ، وبوليصة الشحن التي ترافق البضاعة والموقع عليها من العميل بما يفيد استلام هذه البضاعة .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية تسجيل البضاعة المباعة فى يومية المبيعات وتحويل مجموعها بعد التحقق من صحته الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن التسجيل بيومية المبيعات . وتستخدم نسخة من الفاتورة للتحويل المباشر للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين .

ويفضل أن تجرى المقارنات المختلفة مع كل من الخطوات السابقة بالاضافة الى المقارنات التى تتم بين المستندات والسجلات المحاسبية والاحصائية بمعرفة قسم المراجعة الداخلية .

وقد تتبع المنشأة طريقة التحصيل عند التسليم C.O.D وفى هذه الحالة يقتضى الأمر مراعاة الفصل بين المسئوليات الوظيفية بخصوص عملية التحصيل على النحو السابق عرضه فى المتحصلات النقدية .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح الائتمان ، فحص البضاعة المباعة ، شحنها ، اعداد فواتير البيع ، التسجيل بالدفاتر ، واجراء المقارنات ، يجب أن تكون المستندات المستخدمة فى التصريح بعملية البيع الأجل وتنفيذها (أمر البيع ، اذن الصرف من المخازن ، بوليصة الشحن ، فواتير البيع) مطبوعة وذات أرقام متسلسلة يتم المحاسبة عليها . ويتعين أن يكون كل من هذه المستندات معتمدا من الموظفين المصرح لهم بذلك - واذا منع

خصم كمية للعميل يجب أن يوضح ذلك بالفاتورة ويعتمد من الموظف الذي له سلطة منح هذا الخصم على أن لا يكون من بين المسند اليهم مهام ترتبط بعمليات التسجيل بالفاتر أو التحصيل من العملاء . ويتعين التحقق من البيانات الموضحة بالفاتورة (الكميات ، الأسعار ، شروط السداد) وتعتمد من موظف مسئول قبل ارسالها للعميل .

ويجب أن يحتفظ بنسخة من أوامر البيع في ملف خاص بإدارة المبيعات (ملف أوامر بيع تحت التنفيذ) عند اعدادها ، وبمجرد تنفيذ الأمر وتسليم البضاعة للعميل يرفق به اذن صرف البضاعة من المخازن ويؤشر عليه برقم بوليصة الشحن الموقعة بالاستلام من العميل وينقل الأمر الى ملف أوامر بيع منفذة ، ويساعد هذا الاجراء ادارة المبيعات في متابعة تنفيذ طلبات العملاء .

ويتعين أن يتم التسجيل بالسجلات والدفاتر المحاسبية والاحصائية من مصادر مختلفة للقيّد مما يزيد من فعالية الرقابة عند مقارنة هذه السجلات والدفاتر مع بعضها . فعند صرف البضاعة من المخزن يتم تسجيلها كميّا ببطاقات العين مع أمين المخزن بدفتر الصنف بإدارة المخازن من واقع اذن صرف البضاعة . وعند فحص البضاعة بقسم الاستلام تمهيدا لشحنها للعميل يتم اثباتها كميّا في سجل البضاعة الخارجة ، كما تثبت بالكمية والقيمة في قسم حسابات المخازن بدفتر استاذ المخازن ويتم الاثبات في يومية المبيعات والترحيل للحسابات الشخصية للعملاء من واقع الفاتورة المعتمدة . وترحل مجاميع يومية المبيعات بعد مراجعتها الى دفتر الاستاذ العام .

وإذا كانت المنشأة تتبع طريقة البيع بواسطة وكلاء (بضاعة أمانة) فيجب أن يخصص سجل لبضاعة الأمانة الصادرة يسجل به هذه البضاعة بسعر التكلفة ويستخدم حساب لبضاعة الأمانة بدفتر الاستاذ العام يجعل

مدينا بتكلفة بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء (مجموع سجل بضاعة الأمانة الصادرة) وبما صرف عليها من مصروفات ، ودائنا بقيمة البضاعة المباعة من واقع كشف المبيع الوارد من الوكيل وتكلفة الجزء المتبقى منها فى نهاية السنة المالية . ويتمين استخدام حساب لكل وكيل يجعل مدينا بقيمة ماتم بيعه من بضاعة أمانة ودائنا بما صرفه الوكيل على هذه البضاعة وعمولته . وتبعاً لذلك لايجب أن تسجل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء فى دفتر يومية المبيعات أو ترحل لحسابات العملاء .

طبقاً لذلك فان تدفق الاجراءات الخاصة بالمبيعات الاجلة يمكن أن يتم على النحو التالى :

١ - عند ورود طلب شراء بضاعة بالاجل من أحد العملاء يحول الى قسم أوامر البيع بإدارة المبيعات لتحديد الشروط الخاصة بالتسليم والأسعار ومدة الائتمان طبقاً لسياسات الشركة وتؤخذ موافقة مدير الائتمان بخصوص امكانية منح ائتمان لهذا العميل ومدته . ويتم تحرير أمر بيع من ست نسخ يعتمد من مدير المبيعات ومدير الائتمان ، ويتم التصرف فى هذه النسخ كما يلى :

- نسخة : ترسل لمخزن الانتاج التام لتجهيز البضاعة . وفى حالة عدم وجود البضاعة بالمخازن ترسل هذه النسخة لإدارة الانتاج لاعداد أوامر الانتاج اللازمة لتنفيذ أمر البيع .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير

- نسخة : ترسل لقسم الاستلام

- نسخة : ترسل لقسم الشحن

- نسخة : يحتفظ بها فى ملف الأوامر تحت التنفيذ بقسم أوامر

البيع .

٢ - بافتراض تواجر البضاعة المطلوبة بمخزن الانتاج التام ، تعد إدارة المخازن اذن صرف بالبضاعة المطلوبة طبقا لأمر البيع المعتمد ويتم تجهيز البضاعة ، ويتم تحرير اذن الصرف من خمس نسخ :

- نسخة : لقسم حسابات المخازن لمطابقتها مع أمر البيع المعتمد واثباتها في دفتر استاذ المخازن .

- نسخة : لقسم النقل والشحن لأخطاره بتجهيز البضاعة .

- نسخة : لقسم الفواتير .

نسخة : لقسم أوامر البيع لمتابعة تنفيذ أمر البيع

- نسخة : تحتفظ بها إدارة المخازن حيث يتم تسجيل البضاعة المنحرفة ببطاقات العين ودفتر الصنف .

٣ - يعد قسم النقل والشحن بوليصة شحن للبضاعة بعد مطابقة أمر البيع المعتمد مع اذن الصرف . ويتم اعداد هذه البوليصة من خمس نسخ :

- نسخة : لقسم حسابات المدينين (بالادارة المحاسبية) .

- نسخة : لقسم الاستلام ليتولى فحص البضاعة ومطابقتها مع أمر البيع المعتمد والسماح بشحنها واثباتها في سجل البضاعة الصادرة .

- نسختين : مع البضاعة التي يتم شحنها للعميل .

- نسخة : يحتفظ بها قسم الشحن .

٤ - عند استلام العميل للبضاعة يوقع على نسخة من بوليصة الشحن وتعتبر بمثابة إيصال باستلام البضاعة المرسله وتعاد الى قسم أوامر البيع حيث يتم نقل الأمر بعد التأشير عليه برقم بوليصة الشحن وتاريخها الى ملف أوامر بيع منفذة وترسل البوليصة الى قسم الفواتير .

٥ - يتولى قسم الفواتير مطابقة بوليصة الشحن الموقع عليها من العميل بالاستلام مع اذن صرف البضاعة وأمر البيع المعتمد وبعد الفاتورة

طبقاً للشروط المعتدة فى أمر البيع . وتعد الفاتورة من ثلاث نسخ تعتمد من مدير مسئول بعد مراجعتها .

- نسخة : ترسل للعميل .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات العملاء للترحيل لحساب العميل (الجانب المدين) بدفتر استاذ مساعد المدينين بعد مطابقتها مع بوليصة الشحن .
- نسخة : تسلم للموظف المسئول عن التسجيل فى دفتر يومية المبيعات . ويتم ترحيل مجموع هذا الدفتر بعد مراجعته بمعرفة موظف آخر الى دفتر الاستاذ العام .

ثالثاً - اجراءات المراجعة الداخلية :

بالاضافة الى المقارنات التى تتم بمعرفة الأقسام المختلفة على النحو السابق اعلاه يتولى قسم المراجعة الداخلى التحقق من المستندات المؤيدة لكل عملية بيع وتوافر الاعتماد الخاص بكل منها من الموظفين المصرح لهم بذلك . كما تتم مراجعة شروط البيع التحقق من مطابقتها لما تقضى به السياسات المعمول بها فى المنشأة ، والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لكل من هذه المستندات .

كما يتم مراجعة يومية المبيعات مع الفواتير المعتمدة ومطابقتها مع سجل البضاعة الصادرة ودفتر الصنف ودفتر استاذ المخازن للتحقق من اتمام ودقة تسجيل العمليات أولاً بأول . كما يتم مطابقة المبيعات المسجلة لكل عميل بدفتر يومية المبيعات مع ماتم ترحيله لحساب هذا العميل بدفتر استاذ مساعد المدينين ومع ماتم ترحيله لدفتر الاستاذ العام بحسابى المبيعات وإجمالى المدينين .

٢ - الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات

تعتبر ظاهرة رد البضاعة المباعة الى المنشأة احدى الظواهر غير المستحبة لما لها من أثر على إيرادات المنشأة وعلاقتها مع عملائها وبالإضافة الى ذلك فقد تكون هذه الظاهرة احدى الوسائل التي يستخدمها العاملون بالمنشأة في اختلاس أموالها بالاتفاق مع بعض العملاء . وتبعاً لذلك يقتضى الأمر فرض رقابة داخلية فعالة على مردودات المبيعات يمكن أن تتم على النحو التالي :

أولاً - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة المباعة ، اتخاذ اجراءات الرد ، استلام المردودات ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

يجب وجود تصريح كتابي برد أى بضاعة من العملاء ، ويجب أن يصدر هذا التصريح من مدير تنفيذى أو أكثر لا علاقة له باستلام البضاعة المرتدة ، التحصيل من العملاء ، أو الاثبات بالدفاتر . وغالباً ماتكون سلطة التصريح برد بضاعة من العملاء مشتركة بين مدير المبيعات ومدير الائتمان .

وتستند مهمة اتخاذ اجراءات الرد الى قسم أوامر البيع التى يعد مذكرة رد بناء على الاخطار الوارد من العميل ويوضح بها بيان البضاعة المطلوب ردها والأسباب التى تدعو الى ذلك ، ويجب اعتماد هذه المذكرة من مدير المبيعات ومدير الائتمان قبل توزيعها على الأقسام الأخرى المختصة للتصريح باستلام البضاعة المرتجة .

ويعتبر قسم الاستلام مسئولاً عن استلام وفحص البضاعة المرتدة من العملاء والتحقق من مطابقتها لمذكرة الرد كتصريح لاستلام هذه البضاعة وتحويلها الى المخازن .

وتسند مهمة الاثبات في الدفاتر الى عدة موظفين (اقسام)
مختلفة بالادارة المحاسبية بالاضافة الى ما يتم من تسجيل للبضاعة المرتدة
يسجل البضاعة الواردة في قسم الاستلام ، ويفتر الصنف بإدارة المخازن
وبطاقة العين مع أمين المخزن عند ادخالها للمخازن . ويجب عدم اعداد
اشعار الخصم الدائن للعميل والذي بموجبه يتم التصريح باثبات المبلغ في
الجانب الدائن بحساب العميل قبل الحصول على تقرير من ادارة الاستلام
باستلام البضاعة الواردة وتحويلها للمخازن .

ويقتضى الأمر اجراء مقارنات بين المستندات المتعلقة بعملية الرد ،
وبين هذه المستندات والسجلات المختلفة التي تم تسجيل البضاعة المرتجة
بها ، وتتم هذه المقارنات أثناء تنفيذ اجراءات الرد بمعرفة الأقسام المختلفة
وقبل الاثبات بالسجلات . وبمجرد اكتمال المستندات المتعلقة بالمربودات
يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعتها والتحقق من صحة وجدية هذه
العملية .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية
المتعلقة برد البضاعة المباعة ، يتعين على ادارة المبيعات تتبع اسباب رد
هذه البضاعة في ضوء اخطار الرد الوارد من العميل وما تسفر عنه نتيجة
الفحص بقسم الاستلام . فقد يكون الرد ناتجا عن سوء تغليف البضاعة
قبل شحنها أو مخالفة المواصفات التي سبق أن حددتها العميل في طلب
الشراء أو ارسال كميات تزيد عن تلك التي طلبها العميل ، وفي ضوء هذه
الاسباب يمكن تحديد المسئولية لتلافي ذلك مستقبلا . فاذا كانت البضاعة
المرتدة تالفة يتعين فصلها في مخزن التالف حتى لا يعاد شحنها لعملاء
آخرين . وقد يكون هناك تأمين على البضاعة المباعة ضد التلف أثناء
النقل ، فاذا كان التلف قد نتج عن عملية النقل فان حماية أموال المنشأة

تقتضى اخطار شركة التأمين واعداد محضر بذلك لمطالبتها بالتعويض
اللازم فى المواعيد المحددة .

ويجب توافر مستندات كافية ومعتمدة للبضاعة المرتدة وتشمل مذكرة
الرد ، تقرير الفحص والاستلام ، اذن الاضافة للمخازن ، اشعار الخصم
المدين الوارد من العميل ، اشعار الخصم الدائن الذي يعده قسم الفواتير
بالشركة . ويتعين أن تكون اذن الاضافة واشعارات الخصم الدائنة ذات
أرقام سلسلة ومطبوعة تتم المحاسبة عليها .

ويتعين عدم تسجيل البضاعة المرتدة الا بعد ورودها بالفعل للمنشأة
حيث تسجل عند استلامها وفحصها بسجل البضاعة الواردة بقسم
الاستلام ، وتسجل فى دفتر الصنف بإدارة المخازن وبطاقات العين مع
أمين المخزن ويدقتر استاذ المخازن بالإدارة المحاسبية عند ادخالها
للمخازن - ويتم التسجيل فى يومية مبيعات المبيعات والترحيل لحساب
العملاء بدقتر استاذ مساعد المدينين بعد اعداد اشعار الخصم الدائن
استنادا على مذكرة الرد المعتمدة واذن الاضافة وتقرير الاستلام واشعار
الخصم المدين للوارد من العميل . ويجب مراجعة هذه المستندات واعتمادها
من شخص مسئول بالإدارة المحاسبية قبل تسجيلها بالدفاتر .

طبقا لذلك يمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة بمبيعات
المبيعات على النحو التالي :

١ - يرسل العميل لخطارا يوضح فيه رغبته فى رد بضاعة معينة سبق
بيعها له والأسباب التى تبرر هذا الطلب . ويتم تحويل هذا الاخطار
الى قسم أوامر البيع لاعداد مذكرة الرد .

٢ - يعد قسم أوامر البيع مذكرة الرد ويرفق بها اخطار العميل
لعرضها على مدير المبيعات ويتم اعتماد هذه المذكرة من مدير
المبيعات ومدير الائتمان . وتعد مذكرة الرد من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لادارة الاستلام كتصريح باستلام البضاعة المرتجعة .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .

- نسخة : يحتفظ بها قسم أوامر البيع لمتابعة أسباب رد البضاعة في ضوء نتائج الفحص بقسم الاستلام .

٢- عند ورود البضاعة المرتدة يتولى قسم الاستلام فحصها ومطابقتها مع مذكرة الرد المعتمدة واشعار الارسال الوارد من العميل ، وتحول البضاعة لمخازن الانتاج التام ويعد تقرير استلام من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن لمتابعة تسجيل البضاعة المرتدة بالمخازن .

- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام ويسجل البضاعة المرتدة بسجل البضاعة الواردة .

- نسخة : لقسم أوامر البيع .

٤- يتولى قسم مخازن الانتاج التام عند استلام البضاعة المرتدة من قسم الاستلام اعداد اذن اضافة بها وايداعها بالمخزن الملائم حسب نتيجة الفحص . ويعد اذن الاضافة من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن حيث تقارن مع مذكرة الرد المعتمدة وتقرير الاستلام ويتم اثبات البضاعة المرتدة في دفتر استاذ المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم أوامر البيع .

- نسخة : يحتفظ بها قسم مخازن الانتاج التام ويتم التسجيل بدفتر الصنف ، وفي بطاقات العين مع أمين المخزن المختص .

٥ - عند ورود اشعار الخصم المدين من العميل يحول من قسم أوامر البيع الى حسابات المدينين ، وقسم الفواتير . ويتولى قسم الفواتير مطابقة هذا الاشعار مع مذكرة الرد المعتمدة وتقرير الاستلام وإن الإضافة للمخازن وبعد اشعار خصم دائن بالبضاعة المرتدة من ثلاث نسخ :

- نسخة : ترسل للعميل

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المدينين لمطابقتها مع اشعار الخصم المدين الوارد من العميل والترحيل للجانب الدائن بحسابه بدفتر استاذ مساعد المدينين .

- نسخة : تسلم للموظف المسئول عن التسجيل بدفتر يومية مربودات المبيعات لإثباتها بالدفتر. حيث يتم ترحيل مجموعة الى دفتر الاستاذ العام فى حسابى مربودات المبيعات واجمالى المدينين بمعرفة الموظف المسئول عن دفتر الاستاذ العام .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من وجود تصريح مفتمد برد البضاعة وذلك بالرجوع الى مذكرة الرد ، والتحقق من استلام هذه البضاعة بالفعل بالرجوع الى تقرير الاستلام وإن الإضافة للمخازن . كما تتم مراجعة اشعار الخصم للتحقق من أن الكميات الموضحة به هي الكميات المستلمة بالفعل وأن اسعارها هي نفس الأسعار التى تم البيع بها لهذا العميل . كما تتم مراجعة المربودات المسجلة يومية مربودات المبيعات مع اشعار الخصم وما تم ترحيله للاستاذ العام . كما يتم اجراء مطابقات بين سجل البضاعة الواردة (كمربودات مبيعات) ويومية مربودات المبيعات وتتبع تسجيل هذه البضاعة بالدفاتر والسجلات المخزنية . وفى حالة تعدد حالات رد البضاعة يتم اعداد تقرير بذلك ورأى ادارة المبيعات بخصوص هذه

الظاهرة . وعند وجود تأمين على البضاعة يتعين على المراجع الداخلى متابعة الحصول على هذا التأمين وإثباته بالدفاتر .

٢ - الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعنومة :

تشير مسموحات المبيعات الى مبلغ تتنازل عنه المنشأة الى عملائها بسبب وجود تلف ، تأخير ، نقص ، أو عيوب فى البضاعة المرسله للعميل دون أن يتم رد هذه البضاعة . ومن ثم فهي تختلف فى طبيعتها عن الخصم المسموح به والذي يرتبط بالسياسة التمويلية للمنشأة من أجل تحفيز العملاء على السداد خلال فترة معينة من تاريخ البيع . وكذلك تختلف المسموحات عن مردودات المبيعات من حيث كون هذه المردودات تمثل بضاعة ردها العميل بالفعل للمنشأة . وتمثل الديون المعنومة بين غير قابل للحصول كليا أو جزئيا بسبب عدم قدرة العميل على السداد أو أى سبب آخر يجعل دفع العميل على السداد أمر غير واقعى . وطبقا لذلك فان طبيعة هذين البندين تعطى فرصة لاختلاس أموال المنشأة بإثبات تسويات وهمية بخصوصها ، الأمر الذي يتعين معه فرض رقابة فعالة على مثل هذه التسويات يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بمنح المسموحات أو اعدام الدين ، الإثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

وغالبا ما تفوض سلطة التصريح بمنح مسموحات مبيعات أو اعدام دين لدى أحد العملاء الى مدير تنفيذى أو أكثر فى ضوء ما تقتضى به السياسات البيعية والائتمانية من قواعد وشروط بخصوص هذه التسويات .

بالنسبة لمسموحات المبيعات يتم اعداد مذكرة فى قسم أوامر البيع يوضح بها أسباب إجراء هذه المسموحات بناء على خطاب من العميل ، وقد يقتضى الأمر إرسال مندوب لفحص البضاعة المباعة لدى العميل لتقرير صحة ماجاء بطلب العميل لهذه المسموحات ، ويتم اعتماد هذه المذكرة من مديري المبيعات والأموال للتصريح بإجراء هذه التسوية . ويخصوص الديون المعدومة يتعين اعداد كشوف بورية بأعمار الديون لدى كل عميل ويتم متابعة التحصيل بمعرفة مدير الائتمان ، فاذا ثبت لإدارة الائتمان عدم جدوى تحصيل المبالغ المستحقة على أحد العملاء أو جزء منها بسبب إفلاسه مثلا تعد إدارة الائتمان مذكرة بذلك تعرض على مدير الأموال للتصريح بإعدام هذا الدين أو جزء منه .

وتسند مسئولية اثبات هذه التسويات بالدفاتر الى عدة اقسام بالإدارة المحاسبية تشمل قسم حسابات العملاء ، الحسابات العامة ، وحدة الاستاذ العام .

ويجب أن تتم المقارنات بخصوص هذه التسويات بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف من تولى اقتراح التسوية ، التصريح بها ، اثباتها بالدفاتر ، أو التحصيل من العملاء .

ثانيا - إجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالإضافة الى ماتقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة ، يمكن تحقيق قدر من الحماية لأموال المنشأة اذا تم الفحص الجيد للبضائع المرسلة للعملاء ودراسة الائتمان بشكل سليم مع متابعة فعالة لعمليات التحصيل .

ويجب أن تعد اشعارات خصم ذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة عليها من حسابات العملاء بناء على التصريح بإجراء مسموحات أو اعدام الدين .

ويتم اعداد هذه الاشعارات بقسم الفواتير بالادارة المحاسبية . ويرفق مع اشعار الخصم نسخة من المذكرة المعتمدة بخصوص التسوية ، وترسل نسخة من اشعار الخصم الى العميل .

ويتم اثبات هذه التسويات فى يومية العمليات الأخرى من واقع اشعارات الخصم المؤيدة بالمذكرة المعتمدة للمسموحات أو اعدام الدين ، وقد تخصص يومية لمسموحات المبيعات فى حالة تكرارها . ويتم الترحيل من واقع دفاتر اليومية (يومية العمليات الأخرى أو / ويومية المسموحات) الى الاستاذ العام بحساب اجمالى المدينين وحساب مسموحات المبيعات أو حساب الديون المعدومة . ويجب أن يتم الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين من واقع اشعار الخصم المرفق به المذكرة المعتمدة للمسموحات أو اعداد الدين .

ومن المفضل استخدام دفتر احصائى للديون التى اعدمت حتى اذا ما تيسرت الحالة المالية للعميل وعاد الى مزاوله نشاطه يمكن التعرف على الديون التى اعدمت طرفه حتى يتسنى تحصيلها ولا تترك الفرصة لاختلاس هذه الأموال .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مهمة التحقق من الالتزام بسياستى البيع والائتمان فيما يتعلق بالمسموحات وللديون المدومة . ومراجعة اشعارات الخصم والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لها ، وأن كل اشعار خصم مؤيد بمذكرة تسوية معتمدة وأن الاثبات بدفتر (أو دفاتر) اليومية والترحيل لدفاتر الاستاذ قد تم بصورة سليمة . كما تتم مراجعة كشوف أعمار الديون ، والحصول على مصادقات من العملاء لمطابقتها مع حساباتهم الشخصية مع التحقق من صحة أسماء وعناوين هؤلاء العملاء طبقا لما تتضمنه سجلات الشركة . كما تتم مطابقة رصيد اجمالى

المدينين بالاستباز العام مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء .
وفى نهاية السنة المالية يجب أن يتحقق المراجع الداخلى من مدى كفاية
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى ضوء بيانات التحصيل
وكشوف أعمار الديون بعد اجراء التسوية اللازمة بين رصيد حساب هذا
المخصص من الفترة المالية السابقة وماتم اعدامه من ديون خلال الفترة
الحالية :

٤- الرقابة الداخلية على أوراق القبض

تعتبر الكمبيالات والسندات الأذنية اعتراف كتابى من المدين بقيمة الدين
الذي فى ذمته للمنشأة وموعد استحقاقه . وينتشر استخدام هذه الأوراق (كأوراق
قبض) فى المنشآت التجارية والصناعية التى تباع بالأجل أو / والتسيط . وقد
تحتفظ المنشأة بهذه الأوراق حتى يحين موعد استحقاقها وتحصيلها من العملاء
عن طريق مندوبين أو عن طريق البنك الذى تتعامل معه الشركة . كما قد تستخدم
المنشأة هذه الأوراق كضمان للحصول على قرض من البنك . وفى حالة توقف
العميل عن سداد قيمة الورقة المستحقة عليه فى موعد استحقاقها يتعين اتخاذ
الاجراءات التى يسنلزمها القانون فى المواعيد المحددة لاثبات حق الشركة طرف
العميل . وتبعاً لذلك يقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على هذه الأوراق لتفادى
صور الغش والاختلاس التى يمكن أن تحدث مثل اجراء تظهير غير مصرح به
للورقة أو تحصيل مبلغ عن قيمة الورقة وعدم اثباتها ولو مؤقتاً ، أو احلال أوراق
قبض غير معتمدة محل نقدية مختلسة . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو
التالى :

١- الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح
بسحب أوراق القبض ، الاحتفاظ بها ، الاثبات فى الدفاتر ، واجراء
المقارنات .

قد يكون التصريح بسحب أوراق القبض على العملاء تصريحاً عاماً
تتطوّر عليه السياسة الائتمانية للشركة إذا كانت هذه السياسة تقضى
بسحب كمبيالة على أى عمل عندما يتم البيع له بالأجل ، وفى هذه الحالة
يسند الى مدير الائتمان مهمة تنفيذ هذه السياسة والتوقيع نيابة عن
المنشأة على هذه الأوراق باعتبارها الساحب والمستفيد بهذه الأوراق .
وتبعاً لذلك لا يعتد بالورقة ما لم تكن موقعة من مدير الائتمان . ولا يجب
التصرف فى أوراق القبض بتظهيرها لكون وجود تصريح بذلك . وفى حالة
تجديد الكمبيالات فى موعد استحقاقها يتعين ان تتم الموافقة على ذلك
بمعرفة المسئول الذى له حق سحب هذه الأوراق .

ويجب أن يتم الاحتفاظ بأوراق القبض لدى موظف (أو قسم)
بخلاف المسئول عن استلام المتحصلات أو الترحيل لحسابات العملاء .
ويحتفظ بأوراق القبض بطريقة مرتبة وفقاً لتواريخ استحقاقها . وتفضل
معظم المنشآت الاحتفاظ بأوراق القبض فى البنك الذى تتعامل معه مما
يحقق حماية لها بالإضافة الى متابعة تحصيلها فى مواعيد استحقاقها
وتفويض البنك باتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة عن توقف العميل عن
السداد ، ويقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على الأوراق المرفوضة لحين
التصرف فيها طبقاً لتصرّح من شخص مسئول ، كما يجب عدم تسليم
الأوراق للعميل عند سدادها الا باخطار يفيد سداد هذه القيمة وتسليم
الورقة مع توقيع العميل باستلامها .

وتسند مهمة اثبات أوراق القبض بالدفاتر الى عدة موظفين (أو
أقسام) داخل الإدارة المحاسبية بحيث يكون التسجيل فى يومية أوراق
القبض مستقلاً عن الترحيل لحسابات العملاء ، الترحيل للاستاذ العام ،
والاثبات فى يومية المقبوضات .

ويجب أن تسند مسئولية إجراء المقارنات الى موظف (أو قسم) مسئول بخلاف من يحتفظ بهذه الأوراق أو يتولى تحصيل قيمتها أو الإثبات في الدفاتر .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالإضافة الى ما سبق اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الأمر إجراء جرد مفاجئ لأوراق القبض والتحقق من عدم وجود أوراق غير معتمدة بينها ، والحصول على شهادات من البنك بخصوص الأوراق التى يحتفظ بها لدى البنك والحصول على مصادقات من المدينين بخصوص هذه الأوراق ، مع المطابقة مع ما هو وارد بالسجلات بخصوص هذه الأوراق ، ويفضل عدم تظهير أوراق القبض لموردى المنشأة ويستغنى عن ذلك يقبول كمبيالات للموردين (أوراق دفع) ، ويجب أن تكون الأوراق محررة لصالح المنشأة نفسها .

وفى حالة الاحتفاظ بالأوراق طرف المنشأة يجب استخدام اجندة للتحصيل توضح تسلسل قوائم استحقاق هذه الأوراق لمتابعة تحصيلها فى مواعيد استحقاقها واتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة فى المواعيد التى يحددها القانون عند توقف العمل عن السداد .

وقد تقبل المنشأة تحصيل قيمة بعض أوراق القبض على دفعات ، ولتفادى اختلاس المبالغ المحصلة يجب اثباتها على ظهر الورقة واعطاء العميل ايضالا معتمدا بما تم سدادة واثبات ذلك بالدفاتر . وعند سداد قيمة الورقة بالكامل يتم استخراج ايصال بذلك يؤشر عليه من شخص مسئول كتصريح باستلام الورقة من الموظف المسئول عن الحفظ والتوقيع بالاستلام . وعند الاحتفاظ بالأوراق فى البنك تعتبر اشعارات البنك بديلا لهذه الايصالات . ويمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة باستلام وتحصيل أوراق القبض على النحو التالى :

(أ) عند استلام أوراق قبض من أحد العملاء يتم التحقق من اعتمادها بمعرفة مدير الائتمان . وبعد إخطارها بها يرسل نسخة منه الى الموظف المسئول عن الاثبات فى يومية أوراق القبض ، ونسخة للموظف المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين . كما تثبت الأوراق حسب تسلسل تواريخ استحقاقها فى أجددة التحصيل ، وتسلم للموظف المسئول عن الحفظ ويرحل مجموع يومية أوراق القبض بحسابى أوراق القبض واجمالى المدينين بالاستاذ العام بمعرفة موظف آخر .

(ب) اذا تم ارسال الأوراق للبنك للتحصيل تعد حافظة ايداع بها وتعتمد من البنك . وبموجب حافظة الايداع يتم التأشير فى أجددة التحصيل واثبات ذلك فى يومية العمليات الأخرى ، والترحيل لدفتر الاستاذ العام بحسابى أوراق القبض برسم التحصيل (الجانب المدين) أوراق القبض (بالجانب الدائن) . ويجب أن يكون هناك تصريح بايداع هذه الأوراق فى البنك للتحصيل حيث يتم تظهيرها للبنك برسم التحصيل .

(ج) اذا تم الاحتفاظ بالأوراق لدى المنشأة ، عند سداد قيمة الورقة يتم اعداد اذن استلام نقدية لتوريد المبلغ لقسم التحصيل والحصول على ائصال بذلك ، وتستخدم صور من هذا الائصال للتأشير فى اجددة التحصيل باستلام قيمة الورقة ، والاثبات فى يومية المقبوضات والترحيل للاستاذ العام بحسابى النقدية وأوراق القبض . وتسلم الورقة للعميل بموجب هذا الائصال . ولايسمح لموظف الحفظ بتسليم أى أوراق قبض للعملاء بون وجود ائصال معتمد بسداد قيمتها كاملة .

وعند الاحتفاظ بالأوراق لدى البنك يستخدم اشعار التحصيل الوارد من البنك للتأشير فى أجددة التحصيل ، والاثبات فى يومية المقبوضات والترحيل لحسابى البنك وأوراق القبض برسم التحصيل بالاستاذ العام .

(د) اذا تم تحصيل جزء من قيمة الورقة يجب أن يكون هناك تصريح بذلك يرفق صورة منه مع اذن استلام النقديّة وبستخدم ايصال توريد النقديّة الصادر من قسم المتحصلات في التأشير على ظهر الورقة بالمبلغ المحصل ورقم الايصال ، واثبات المبلغ في يومية المقبوضات وترحيله لحسابي النقديّة وأوراق القبض بالاستاذ العام ، مع التأشير بالمبلغ المحصل في أجندة التحصيل . ويجب عدم تسليم الورقة للعميل الا بعد سداد قيمتها كاملة .

(هـ) اذا امتنع العميل عن سداد الورقة في موعد استحقاقها يؤثر بذلك في أجندة التحصيل وتتخذ الاجراءات التي يستلزمها القانون في المواعيد المحددة ، وتعد مذكرة بذلك يتم الاثبات بموجبها في يومية العمليات الأخرى والترحيل لحسابي اجرائي المدينين وأوراق القبض بالاستاذ العام ، والترحيل لحساب العميل بالجانب المدين بنقتر استاذ مساعد المدينين . ويظل الموظف المسئول عن الحفظ مسئولاً عن هذه الأوراق حتى يصرح من موظف مسئول بالاجراء الذي يتخذ بخصوصها .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من أن أوراق القبض المسحوبة على العملاء قد تم توقيعها من مدير الائتمان واثباتها في السجلات المختلفة واجراء المطابقات بين يومية أوراق القبض والاستاذ العام وأوراق القبض الموجودة بالفعل سواء بجردها أو الحصول على شهادات من البنك بخصوصها . كما يتم مراجعة حركة تحصيل أوراق القبض بأجندة التحصيل ويومية المقبوضات وترحيلها للاستاذ العام . بالنسبة لأوراق القبض المرفوضة يتم التحقق من وجودها أو وجود تصريح بالتصرف فيها بالتجديد ومطابقة ذلك مع ماتم تسجيله بخصوصها في الدفاتر والسجلات

(يومية العمليات الأخرى عند الغاء الورقة ، ويومية أوراق القبض عند استلام الورقة المجددة ، واستاذ المدينين والاستاذ العام) - ويتم ارسال مصادقات للعملاء المسحوب عليهم هذه الأوراق من حين لآخر مع استلام قسم المراجعة الداخلية للربود على هذه المصادقات وتحققها مع ما هو مسجل بالدفاتر وأوراق القبض التي لم تستحق بعد وما زالت في حياة الشركة أو البنك الذي تتعامل معه . وفي حالة كون المسحوب عليه الورقة متعثرا في السداد يجب أن يؤخذ ذلك في الحسبان في نهاية السنة عند تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

الفصل الخامس

نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل

عند توافر أرصدة نقدية تزيد عن حاجة المنشأة لمزاولة نشاطها ، فمن المفضل أن يتم استخدام هذا الفائض النقدي في احد الاستثمارات التي تدر دخلا اضافيا . ويعتمد نوع الاستثمار وأجله على طول الفترة المتوقعة لاستمرار وجود هذا الفائض النقدي الأمر الذى يتعين معه التنبؤ بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة على مدار السنة للتعرف على حجم وتوقيت الفائض أو العجز النقدي وطول الفترة التي يظل فيها هذا الفائض أو العجز قائما ، وغالبا ما يتم تغطية العجز بالاقتراض ، والبحث عن أفضل استثمارات متاحة للفائض .

وبافتراض وجود فائض نقدي لدى المنشأة اثناء السنة ، وأن ادارة المنشأة قررت استخدام هذا الفائض في استثمار قصير الأجل (أوراق مالية ، وديعة فى بنك ، أو أنون) . فان بعض هذه الاستثمارات كالأوراق المالية يمكن أن تخضع للاختلاس شأنها فى ذلك شأن الأصول النقدية ، ومن ثم فهي تحتاج الى رقابة داخلية فعالة لحماية الاستثمارات ذاتها وضمان الحصول على الايرادات المرتبطة بها . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

أولا : الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بشراء وبيع الأوراق المالية ، الاحتفاظ بها ، اثباتها فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويقتضى الأمر وجود تصريح مكتوب بخصوص شراء وبيع الأوراق المالية أو بخصوص عمل وديعة فى البنك لفترة قصيرة وتصفية هذه الوديعة . وقد

يصدر هذا التصريح من مدير تنفيذى أو أكثر بحيث يختص أحدهما بالتصريح بعمليات الشراء أو عمل وديعة ، يختص الآخر- بالتصريح بعمليات بيع الأوراق المالية أو تصفية الودائع . وفى بعض المنشآت تعطى سلطة التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية (أو عقد ودائع باسم الشركة وتصفيتها) الى لجنة من المديرين مثل لجنة التمويل باعتبار أن مثل هذه الاستثمارات مؤقتة Temporary Investments وترتبط بسياسة التمويل فى المنشأة . ويؤخذ على اعطاء سلطة التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية الى لجنة من المديرين احتمال تعقد اجراءات التصريح الأمر الذي قد لايسمح باستغلال الفرص التى تتاح لاجراء استثمار قصير الأجل ومربح ويصفة خاصة عند وجود بورصة نشطة للأوراق المالية ، فالاستفادة من تحركات هذه البورصة قد تستلزم تفويض سلطة شراء وبيع الأوراق المالية الى بعض المديرين التنفيذيين كمدير الأموال . وفى هذه الحالة يتعين على هذا المدير أن يعرض نتائج تصرفاته بخصوص التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية أولا بنول على لجنة التمويل . وغالبا مايتم التعامل مع أحد سماسرة الأوراق المالية المعتمدين بالبورصة لتولي عمليات الشراء والبيع طبقا للتصريح الذى يصدر له بذلك ، ويقدم هذا السماسر المستندات الخاصة بعمليات الشراء والبيع وقيمة العمولة المستحقة له عن ذلك .

وقد يتم الاحتفاظ بالأوراق المالية لدى البنك الذى تتعامل معه الشركة ومنهم يتوافر الفصل التلقائى بين مهمة الاحتفاظ بالأوراق المالية بالبنك والسجلات المرتبطة بها بالمنشأة ، مما يؤدى الى تخفيض احتمالات التزوير فى الدفاتر لتفطية اختلاسات لهذه الأوراق . وفى حالة عدم الاحتفاظ بهذه الأوراق لدى البنك يتعين وضعها فى إحدى الخزائن تخصص لهذا الغرض بالمنشأة على أن تكون هذه الخزينة تحت رقابة مزدوجة لاثنين من الموظفين لا تكون لهما أى علاقة بخصوص التصريح بشراء وبيع هذه الأوراق أو اثباتها بالسجلات والدفاتر المحاسبية ، ويفضل أن يحتفظ بدفتر احصائى لبيان هذه الأوراق ويسجل به أى

عمليات سحب أو إيداع أى أوراق مع توقيع المسئول عن عملية السحب أو الإيداع، وذلك بخلاف ما يسجل بالسجلات المحاسبية بخصوص هذه الأوراق .
وتسند مسئولية الإثبات بالدفاتر الى الإدارة المحاسبية حيث يتم الاحتفاظ بسجل للأوراق المالية يوضح تكلفة كل نوع من هذه الأوراق والبيانات الأخرى المرتبطة بها ، بالإضافة الى تخصيص حساب للأوراق المالية بالاستاذ العام يعتبر بمثابة حساب مراقبة اجمالي لهذه الأوراق .

ويجب أن تجرى مقارنات دورية لهذه الأوراق بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف المسئول عن الاحتفاظ بها أو إثباتها بالدفاتر ، وغالبا ماتوكل هذه المسئولية الى قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة .

ثانيا : اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :
بالإضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية للتصريح بشراء وبيع الأوراق المالية ، الاحتفاظ بها ، اثباتها فى الدفاتر، وإجراء المقارنات ، يقتضى الأمر وجود اجراءات أخرى مكتملة لحماية هذه الأوراق والايرادات المرتبطة بها ، ومن هذه الاجراءات .

١ - يفضل أن يتم تسجيل الأوراق المالية باسم الشركة عقب شراؤها مباشرة ، ولايجب أن يتم هذا التسجيل باسم أحد المديرين أو العاملين بالشركة . وقد لايتسنى تسجيل بعض أنواع الأوراق المالية باسم الشركة لكونها تصدر لحاملها وفى هذه الحالة يجب مراعاة الضوابط الرقابية الأخرى السابق ذكرها وتجدر الإشارة الى أن التسجيل يعتبر اجراما مكملًا وليس بديلًا عن الفصل بين المسئوليات الوظيفية واجراءات الاعتماد والتسجيل بالدفاتر والمراجعة الداخلية المستمرة لهذه الأوراق .

٢ - إجراء جرد دورى للأوراق المالية بمعرفة موظف مسئول بخلاف من يتولى مسئولية الاحتفاظ بها أو المسئول عن إثباتها بالدفاتر ، ومقارنة نتيجة الجرد مع ما تظهره السجلات .

٣ - قد تصادف بعض الشركات المصدرة للأوراق المالية التي اشترتها الشركة صعوبات تؤثر على إمكانية بيع هذه الأوراق في البورصة ، وفي هذه الحالة يجب فصل مثل هذه الأوراق في حساب خاص ومتابعة ما يحدث بشأن الشركات التي أصدرتها .

٤ - بعض الأوراق المالية تدر دخلا ثابتا على فترات دورية (ككثون الخزانة والسندات) ، ومن ثم يجب وضع جدول زمنى لاييراداتها حتى يتم متابعة تحصيل هذه الايرادات . أما بالنسبة للأوراق المالية التي يتوقف دخلها على نتائج أعمال الشركات المصدرة لها (كالأسهم) ، فيتعين متابعة التوزيعات التي تتم في هذه الشركات عند انتهاء السنة المالية لكل منها لضمان حصول الشركة على ما يخصها من هذه الايرادات .

٥ - يجب اعداد تقارير دورية للإدارة بخصوص الأوراق المالية المملوكة للشركة ويوضح بهذه التقارير تكلفة كل نوع من هذه الأوراق ، تقلبات اسعار السوق لكل منها ، قيمتها الحالية ، ومعدل العائد عليها بالنسبة لتكلفتها وبالنسبة لسعر السوق الخاص بها .

يجب أن تحتفظ الإدارة المحاسبية بسجل للأوراق المالية يوضح كافة البيانات الخاصة بكل نوع من الأوراق المالية المملوكة للشركة ، والحركة التي تلحق بكل نوع منها نتيجة لعمليات الشراء والبيع . بالإضافة الى تخصيص حساب للأوراق المالية بالاستاذ العام .

وعند شراء الأوراق المالية يتم تسجيل تكلفتها فى السجل الخاص بها طبقا للفواتير الواردة من السماسرة المعتمد بالبورصة والذي تتعامل معه الشركة ، أو من واقع اشعارات الخصم الواردة من البنك اذا تم تكليف البنك الذى تتعامل معه الشركة باجراء عملية شراء ، وتشمل تكلفة شراء الأوراق المالية ثمن الشراء وعمولة السمسار (أو عمولة البنك) ومصروفات الشراء الأخرى (رسوم شراء تدفع للبورصة مثلا) . ويتم ترحيل هذه التكلفة الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن الاثبات فى دفاتر اليومية .

وعند بيع الأوراق المالية يجب أن يتم تجزئة ثمن البيع بالشكل الذى يوضح تكلفة الأوراق المباعة ، عمولة البنك أو السمسار ، مصروفات البيع ، ربح أو خسارة بيع الأوراق المالية . ويتعين أن يجعل حساب الأوراق المالية دائنا فقط بتكلفة الأوراق المباعة .

ثالثا : اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من أن عمليات شراء وبيع الأوراق المالية تتم وفقا للتصريح الذى يصدر بذلك من لجنة التمويل أو المدير التنفيذى الذى يفوض اليه سلطة اعطاء هذا التصريح . وأن الأوراق المالية المشتراه والتي يمكن تسجيلها قد تم تسجيلها باسم الشركة عقب عملية الشراء مباشرة .

وتتم مراجعة تكلفة كل نوع من الأوراق طبقا للمستندات الواردة من البنك أو السمسار مع ماتم تسجيله بسجل الأوراق المالية وماتم ترحيله لحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام . وعند بيع الأوراق المالية يتم مراجعة فاتورة السمسار المكلف باجراء عملية البيع (أو اشعار الاضافة الواردة من البنك فى حالة تكليف البنك باجراء عملية البيع) ، والتحقق من أن ماتم ترحيله للجانب الدائن بحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام هو تكلفة الأوراق المباعة وأن ربح أو خسارة بيع هذه الأوراق قد تم ترحيله للحساب المخصص لذلك بالاستاذ العام .

ويجب أن يشترك المراجع الداخلى فى جرد الأوراق المالية التى يتم الاحتفاظ بها لدى الشركة أو / والحصول على شهادات من البنك بخصوص الأوراق التى يتم الاحتفاظ بها فى البنك وأجراء المطابقة بين الجرد الفعلى أو / وشهادات البنك والمسجل بسجل الأوراق المالية لدى الشركة وبحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام .

ويتعين على المراجع الداخلى الربط بين الأوراق المالية والايرادات المتعلقة بها . فإذا كانت هذه الأوراق من النوع الذى يدر دخلا ثابتا يجب التحقق من اثبات استحقاق هذا الايراد فى الموعد المحدد للحصول على هذا الايراد ومتابعة عملية تحصيله . أما فى حالة كون دخل هذه الايرادات متغيرا تبعا لنتائج أعمال الشركات المصدرة لها فيتعين على المراجع الداخلى أن يتابع ما يثبت بالدفاتر من هذه الايرادات والحصول على شهادات من الشركات المصدرة بما يتم توزيعه من أرباح بخصوصها ومطابقته مع ما أثبت فى الدفاتر ومتابعة تحصيل هذه الايرادات عند مراجعة العمليات النقدية .

الفصل السادس

نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين وأوراق الدفع

تتعدد حسابات الدائنين بأى منشأة ولعل أهمها حسابات الموردين التى تنتج عن عمليات الشراء الآجل للبضائع التى تتعامل فيها المنشأة فى ضوء طبيعة نشاطها . وحيث أن الحركة التى تتم بحسابات الدائنين (الموردين) ترجع بصفة أساسية الى عمليات الشراء الآجل ، مبيعات ومسموحات المشتريات ، السداد النقدى أو بشيكات للموردين وما يرتبط به من خصم لتعجيل الدفع (خصم مكتسب) ، الكمبيالات التى تقبلها المنشأة لصالح الموردين (أوراق الدفع) ، فإن الرقابة الداخلية الفعالة على حسابات الموردين تتبع بصفة أساسية من الرقابة على البنود التى تؤثر فى حركة هذه الحسابات . وقد سبق أن تناولنا فى الفصل الخاص بالرقابة على العمليات النقدية مناقشة الرقابة على التسديدات النقدية للموردين وما يرتبط بها من خصم مكتسب ، وبالتالي فإن هذا الفصل يتناول مقومات الرقابة الداخلية على حسابات الموردين وأوراق الدفع من خلال الرقابة على البنود التالية :

- ١ - الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة .
- ٢ - الرقابة الداخلية على مبيعات المشتريات .
- ٣ - الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات .
- ٤ - الرقابة الداخلية على أوراق الدفع .

١ - الرقابة الداخلية على المشتريات

تستمد الرقابة الداخلية على مشتريات البضاعة الآجلة أهميتها من كون هذه العملية تنشئ التزاما على المنشأة للغير (المورد) ، بالإضافة الى أن الحصول على كميات من البضاعة تزيد عن حاجة المنشأة أو / ونوعية لاتصلح للاستخدام

أو لايسهل توزيعها أو / وأسعار غير تنافسية يؤدي الى تحمل المنشأة لخسائر كبيرة. وتبعاً لذلك يتم في المنشآت الكبيرة تخصيص ادارة مستقلة لتلقى طلبات الشراء من الأقسام والادارة الأخرى المختلفة ، التأكد من عدم وجود هذه الأصناف بالمخازن ، والحصول على عطاءات تنافسية من الموردين حيث يتم الاحتفاظ بسجل للموردين عن السلع التي تتعامل فيها المنشأة . وفي المنشآت الصغيرة يحتفظ صاحب المنشأة لنفسه بسلطة اتخاذ قرارات الشراء بما في ذلك مصادر الشراء .

وتتمثل المشتريات في المنشآت التجارية في البضاعة الجاهزة للبيع التي تتعامل فيها المنشأة ، أما في المنشآت الصناعية فالجانب الأكبر من مشتريات البضاعة يتمثل في المواد الأولية اللازمة للإنتاج . وباستخدام مدخل مقومات للنظام الفعال للرقابة الداخلية على مشتريات البضاعة في المنشآت الكبيرة ، يمكن أن تتم الرقابة على عمليات شراء البضاعة على النحو التالي :

أولاً - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الأمر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بعمليات التصريح بالشراء ، اتخاذ إجراءات الشراء ، الفحص والاستلام ، الإثبات في الدفاتر ، اجراء المقارنات .
قد تفوض سلطة التصريح بالشراء الى لجنة للمشتريات ، أو لجنة للإنتاج في بعض الشركات الصناعية . وقد يختص بعملية التصريح المسئولين عن الادارات الرئيسية بالمنشأة كل فيما يخصه (تصريح بشراء مواد من مدير الإنتاج ، تصريح بشراء بضاعة جاهزة تلزم لأقسام البيع من مدير التسويق) . ويجب أن يحدد بالتصريح كميات ونوعية المواد أو البضاعة اللازم شراؤها والوقت المطلوب توافرها خلاله . وتحتفظ ادارة المشتريات بنماذج لتوقيعات المسئولين بالمنشأة الذين لهم حق التصريح

باجراء عمليات الشراء لتحديد المسئولية عن شراء أصناف يتضح فيما بعد
عدم الحاجة اليها .

وتسند مهمة اتخاذ اجراءات الشراء لإدارة المشتريات حيث
تتحقق من عدم توافر الأصناف المطلوبة في المخازن بالاستعانة بالبيانات
التي توفرها سجلات المخزون بالإدارة المحاسبية . ويجب أن تحصل إدارة
المشتريات على عطاءات تنافسية من الموردين ويتم ذلك بطرح عملية الشراء
في مناقصة عامة ، مناقصة محدودة ، ممارسة . وفي بعض الأحوال قد
يقتصر وجود السلعة المطلوب شراؤها على مورد معين الأمر الذي يتعين معه
احتفاظ إدارة المشتريات بسجل للموردين يحتوى على بيانات (الاسم ،
العنوان ، السلع التي يتعاملون فيها) . ويمكن أن يتضمن هذا السجل
بيانات بخصوص أى مشكلات تكون قد حدثت أثناء التعاملات السابقة مع
أى من هؤلاء الموردين للاسترشاد بها عند اختيار مصدر الشراء . وفي
ضوء المفاضلة بين الموردين من حيث شروط وأسعار التوريد تصدر إدارة
المشتريات أمر توريد لهذا المورد لتوريد السلعة المطلوب شراؤها .

وتسند مسئولية فحص واستلام البضاعة المشتراة لقسم
الاستلام . ويتم الفحص في مخازن الشركة وهذا هو الأصل ، الا أنه في
بعض الأحوال قد يجرى الفحص في مخازن المورد ويتوقف ذلك على
شروط التسليم . ويجب أن يدعم قسم الاستلام بأفراد متخصصين في
معرفة خصائص ونوعيات البضاعة التي يتم شراؤها . وفي بعض أنواع
البضاعة قد يقتضى الأمر أخذ عينات لفحصها وتحليلها للتعرف على مدى
مطابقتها للمواصفات المطلوبة . ويتم عد أو قياس أو وزن الكميات المستلمة
وأعداد تقرير بفحصها واستلامها ، ثم تحول الى المخازن أو قد تحول
مباشرة لأقسام الإنتاج : وعند تحويل البضاعة مباشرة لأقسام الإنتاج
يجب أن تعالج ولو بفتريا كوارد ومنصرف من المخازن لأحكام الرقابة
وتحديد المسئولية عنها .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة الاثبات في الدفاتر المحاسبية المالية ، وسجلات المخزون كميا وقيما . ولا يجب أن تسند لهذه الادارة مهمة اتخاذ اجراءات الشراء أو فحص واستلام البضاعة المستلمة أو الاتصال بالموردين في هذه الأمور .

ويجب أن تجرى المقارنات بين البضاعة المستلمة بالفعل والبيانات المسجلة في الدفاتر بخصوصها وما تتضمنه فاتورة المورد . وغالبا ماتم هذه المقارنات بمعرفة المراجعين الداخليين . بالاضافة الى المقارنات التي تجرى في قسم الاستلام عند فحص واستلام البضاعة ، وفي الأقسام المحاسبية الأخرى عند اثبات مستندات الشراء بالدفاتر بقصد التحقق من أن الفواتير التي تتسلمها المنشأة من المورد ليست صورية ، وأنه لا توجد أخطاء في اثبات المبالغ المستحقة للمورد عن البضاعة التي تم توريدها للمنشأة بالفعل ، ولم تتكرر المطالبة بالصرف لعملية شراء واحدة ، وقد يستخدم لهذا الغرض سجل لقيد الفواتير الواردة من الموردين .

ثانيا - اجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية لعملية الشراء ، يتطلب الأمر تقسيم العمل فيها بين العاملين بإدارة المشتريات بحيث لاينفرد موظف واحد بالجانب الأكبر من تنفيذ اجراءات الشراء . ويفضل أن يعاد تقسيم العمل بين هؤلاء العاملين من وقت لآخر لتفادي احتمالات وجود تواطؤ مع الموردين . كما يجب الا يسمح لموظفى قسم الاستلام بالتفاوض مع الموردين بخصوص البضاعة الواردة ، وان يقسم العمل بين موظفى هذا القسم بطريقة سليمة .

ويتعين استخدام نماذج مطبوعة ذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة عليها بالنسبة لكل من طلبات الشراء ، وأوامر الشراء . ويجب أن يكون طلب الشراء معتمدا من المسئولين الذين لهم حق التصريح باجراء عملية

الشراء وعند الغاء أى أمر شراء يجب اخطار جميع الأقسام المعنية بذلك (قسم الاستلام ، المخازن ، الادارة المحاسبية) . وقد يستخدم سجل متابعة أوامر الشراء القائمة وفى هذه الحالة يتعين الرجوع الى هذا السجل قبل اصدار أمر الشراء للتأكد من عدم وجود أوامر شراء صدرت عن نفس البضاعة المطلوبة ولم تتفد بعد ، فاذا تم الغاء أمر شراء معين يجب أن يؤثر بذلك على هذا الأمر بسجل متابعة أوامر الشراء .

ويستخدم فى قسم الاستلام سجل للبضاعة الواردة تسجل به كافة البيانات الخاصة بالبضائع الواردة عند استلامها . ويمجرد تحويل هذه البضائع للمخازن يجب أن يعد عنها اذن اضافة وتسجل فى دفتر الصنف بإدارة المخازن ، وبطاقة القيمة مع أمين المخزن المختص والذي يتسلم هذه البضائع فى عهنته . ويتم التسجيل فى دفتر الصنف وبطاقات العين بالكميات فقط .

وفى الادارة المحاسبية يتم الاحتفاظ بدفتر استاذ مساعد للمخازن تسجل به حركة الأصناف المخزنية (وارد ، منصرف ، رصيد) بالكميات والقيم . وتستخدم فى عمليات التقييم احدى الطرق المعروفة فى تسعير المخزون (الوارد أولا يصرف أولا ، الوارد أخيرا يصرف أولا ، المتوسط المتحرك ..) . كما يتم تسجيل قيمة البضائع المشتراه فى يومية المشتريات ، والترحيل لدفتر استاذ مساعد الدائنين ، وترحيل مجموع يومية المشتريات الى الاستاذ العام . ويفضل أن يتم الترحيل من المستندات مباشرة للحسابات الشخصية للموردين (دفتر استاذ مساعد الدائنين) .

ويقتضى الأمر اجراء مراجعة ومطابقة بين المستندات المختلفة المتعلقة بعملية الشراء (طلب الشراء ، تقرير الفحص والاستلام ، اذن الاضافة للمخازن ، فاتورة المورد) ، والتحقق من اعتمادها بمعرفة المسئولين

بالادارات والأقسام المختصة قبل أن يؤشر بتوجيهها محاسبيا وتسجيلها بالنفاذ .

ويمكن أن يتم تدفق الإجراءات الخاصة بعملية الشراء على النحو التالي :

١ - عند حاجة إحدى الإدارات إلى صنف معين ، أو حاجة إدارة المخازن لهذا الصنف عند وصول مخزونه إلى حد الطلب يتم تحرير طلب شراء يوضح به الكمية المطلوبة ومواصفاتها وسبب الطلب والتاريخ التقريبي للتوريد . ويحرر طلب الشراء من نسختين :

- نسخة : ترسل لإدارة المشتريات كتصريح باتخاذ إجراءات الشراء .

- نسخة : تحتفظ بها الإدارة الطالبة .

٢ - عند تلقى إدارة المشتريات لطلب الشراء يتم التحقق من جدية الطلب وعدم توافر الصنف أو الإصناف المطلوبة في المخازن وعدم وجود أوامر شراء تحت التنفيذ بخصوص هذا الصنف ، ثم تستوفى إجراءات الشراء طبقا للسياسة التي تسير عليها الشركة ، وبعد أمر شراء من خمس نسخ .

- نسخة : ترسل للمورد المعتمد كأمر بارسال البضاعة للمنشأة .

- نسخة : لقسم الاستلام كتصريح لاستلام الأصناف الموضحة عند ورودها .

- نسخة : لقسم الفواتير بالإدارة المحاسبية لاختطاره بالتعاقد .

- نسخة : للقسم الطالب لاختطاره باتخاذ إجراءات الشراء .

- نسخة : تحتفظ بها إدارة المشتريات في ملف الأوامر تحت التنفيذ .

٣ - عند ورود البضاعة المطلوبة من المورد يتم في قسم الاستلام فحصها وتحديد الكميات المستلمة (بالعدد ، الوزن ، القياس) ومطابقتها

مع صورة أمر الشراء المرسلة لهذا القسم من إدارة المشتريات . وقد يحضر مندوب من الإدارة الطالبة عملية الفحص والاستلام . ويعد تقرير فحص واستلام البضاعة الواردة من خمس نسخ توقع عن المسئولين عن اتمام عملية الفحص والاستلام .

- نسخة : ترسل لإدارة المشتريات مرفقا بها اشعار الإرسال الوارد من المورد لمتابعة أوامر الشراء .

- نسخة : ترسل مع البضاعة الى المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير للمطابقة مع أمر الشراء والفاتورة عند استلامها .

- نسخة : ترسل لحسابات المخازن لمتابعة دخول البضائع للمحرن المختص .

- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام وتسجل في سجل البضاعة الواردة .

٤ - تعيين إدارة المخازن المخزن المختص بالاستلام لعد أو قياس أو وزن البضاعة الواردة ومطابقتها مع صورة طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الاستلام . ويعد اذن اضافة للمخزن المختص بالكميات المستلمة بالفعل من أربع نسخ .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .

- نسخة : ترسل لقسم المشتريات للتحقق من استلام البضاعة وإدخالها للمخزن المختص .

- نسخة : تحتفظ بها إدارة المخازن لتسجل الكميات الواردة في

دفتر الصنف ، والتحقق من أن أمين المخزن قد أضاف

الكميات المسلمة لبطاقة العين الخاصة بها .

٥ - عند استلام الفاتورة من المورد ترسل لقسم المشتريات لمطابقتها مع طلب الشراء ، وأمر الشراء ، وتقرير الفحص والاستلام ، واذن الاضافة للمخازن . ويتم مراجعة الشروط المتفق عليها عند التعاقد . وقد يطلب من المورد ثلاث نسخ من الفاتورة ويتم توزيعها كما يلي :

- نسخة : ترسل لحسابات المخازن لمطابقتها مع تقرير الاستلام واذن الاضافة واثبات البضاعة الواردة كميًا وقيميًا في سجلات المخازن (دفتر استاذ المخازن) .

- نسخة : لحسابات الدائنين للترحيل المباشر لحساب المورد بدفاتر استاذ مساعد الدائنين .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير لمطابقتها مع أمر الشراء وتقرير الاستلام واذن الاضافة . وتسلم للموظف المسئول عن الاثبات في دفتر يومية المشتريات ، والتي يرسل مجموعها الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر .

٦ - عند التصريح بسداد المستحق للمورد يعد اذن صرف في قسم حسابات الدائنين وترسل نسخة منه الى قسم المدفوعات لاتخاذ اجراءات السداد على النحر السابق عرضه في الرقابة على المدفوعات .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولي قسم المراجعة الداخلية مراجعة الفواتير الواردة والتحقق من وجود قرينة مكتوبة بخصوص وجود طلب شراء وأمر شراء لها . والمحاسبة عن التسلسل الرقمي لهذه الطلبات والأوامر ، والتحقق من أن الكميات ، والأسعار ، والشروط الأخرى بالفاتورة مطابقة للاتفاق الذي تم مع المورد ، وأن البضاعة التي تم فحصها واستلامها بقسم الاستلام هي الموضحة بالفاتورة وطلب الشراء وأمر الشراء ، والتحقق من العمليات الحسابية بالفاتورة والتوجيه المحاسبي لها .

ويجب أن تتم مقارنات دورية بين سجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام ، ودفتر الصنف بإدارة المخازن ، ودفتر استاذ المخازن ويومية المشتريات بإدارة المحاسبية . والتحقق من صحة الترحيل للحسابات الشخصية للموردين بدفتر استاذ مساعد الدائنين . ومطابقة مجموع يومية المشتريات مع المرحل للحساب الاجمالي للدائنين وحساب المشتريات بدفتر الاستاذ العام . ويتعين على المراجع الداخلى اجراء فحص انتقائى لدفتر يومية المشتريات واستاذ مساعد الدائنين للتحقق من عدم تكرار قيد أى رسالة مشتريات .

٢- الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات

يتم فحص البضاعة المشتراه واستلامها بقسم الاستلام الأمر الذى يؤدى الى اكتشاف غالبية العيوب أو عدم مطابقة مواصفات البضاعة المستلمة لما تم تحديده من مواصفات فى أمر الشراء . ومع ذلك قد لاكتشف عيوب بعض أنواع البضاعة المشتراه الا بعد فترة معينة أو عند استخدامها فى التشغيل ومن ثم يتعين وجود بعض الشروط عند التعاقد تجيز للمنشأة رد جزء من أو كل البضاعة المشتراه عند اكتشاف مثل هذه العيوب . ويتطلب الأمر فرض رقابة داخلية فعالة على عملية رد بضاعة للموردين (مردودات المشتريات) . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح برد البضاعة للمورد ، اتخاذ اجراءات الرد ، تسليم البضاعة المرتدة ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

ونقتصر سلطة التصريح برد البضاعة للمورد على الادارات المستخدمة لهذه البضاعة . فسلطة التصريح برد مواد خام يجب أن

تقتصر على ادارة الانتاج ، وسلطة التصريح برد المشتريات من البضاعة الجاهزة تكون من حق ادارة المبيعات . ويتعين أن تعد أى من هذه الادارات مذكرة توضح بها بيان البضاعة المطلوب ردها والسبب فى ذلك .

وتسند مسئولية تسليم البضاعة المرتدة الى قسم الاستلام حيث يتم فحص هذه البضاعة للتحقق من أنها البضاعة المطلوب ردها للمورد طبقا لما ورد بتقرير الرد . وقد يتم شحن هذه البضاعة بمعرفة المنشأة ومن ثم تسلم الى قسم النقل والشحن ، أو يتم الشحن بمعرفة المورد . ويجب الا يصرح بخروج أى بضاعة دون اجراء عملية الفحص والمطابقة مع تقرير الرد .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة الالابات فى الدفاتر المحاسبية بناء على اشعار الخصم الدائن الذي يصل من المورد .

ويجب اجراء المقارنات سواء عند تسليم البضاعة المرتدة فى قسم الاستلام أو فى الادارة المحاسبية عند التسجيل فى الدفاتر بمعرفة موظفى الادارة المحاسبية والمراجعين الداخليين .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة للمورد ، اتخاذ اجراءات الرد ، تسليم البضاعة المرتدة ، الالابات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات ، يراعى ماسبق بخصوص تقسيم العمل فيما بين العاملين بادارة المشتريات وقسم الاستلام .

ويجب أن تكون النماذج الخاصة بتقرير الرد مطبوعة وذات أرقام متسلسلة تتم المحاسبة عليها . وقبل اعداد هذا التقرير يجب أن تعد مذكرة الرد وتعتمد من المسئولين فى الادارات التى لها حق التصريح برد بضائع سبق شراؤها من الموردين . ويتعين اعداد محضر تسليم

بالبضاعة المرتدة يحتوى على كميات ومواصفات هذه البضاعة ، واعداد اشعار خصم مدين من حساب المورد بقيمة البضاعة المرتدة مع مطالبت بارسال اشعار الخصم الدائن كمستند يتم بموجبه جعل حساب المورد مدينا بقيمة البضاعة . ويجب أن تكون هذه المستندات مستوفاة للتوقيعات التى ينطوى عليها كل مستند من المسئولين المصرح لهم بذلك .

وعند خروج البضاعة المرتدة من المخازن يجب أن يتم ذلك بموجب اذن صرف من المخازن ، وأن يتم تسجيل كميات هذه البضائع ببطاقات العين مع أمين المخزن المختص وفى دفتر الصنف بإدارة المخازن . كما تسجل البضاعة المرتدة فى سجل البضاعة الخارجة بقسم الاستلام بعد فحصها لتسليمها للمورد . ونظرا لأن أثبات البضاعة المرتدة فى دفتر استاذ المخازن بقسم حسابات المخازن (الإدارة المحاسبية) يتم بالكمية والقيمة ، فإن هذا التسجيل لا يتم الا بعد تحرير اشعار الخصم المدين . وعند ورود اشعار الخصم الدائن من المورد يتم بموجبه التسجيل فى يومية مردودات المشتريات التى يرحد مجموعها للاستاذ العام ، كما يتم الترحيل من الاشعار مباشرة فى حساب المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين .

ويمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة بمردودات المشتريات على

النحو التالى :

١ - تعد الإدارة المختصة طلب رد بضاعة للمورد مع بيان الاسباب التى تدعو الى ذلك . ويتم اخطار ادارة المشتريات بذلك للاتصال بالمورد والاتفاق معه على عملية الرد . ويعتبر هذا الطلب بمثابة تصريح بيد اتخاذ اجراءات الرد .

٢ - تتولى ادارة المشتريات . بناء على طلب رد البضاعة الوارد من الإدارة المختصة ، اعداد تقرير رد بضاعة يتضمن البيانات التفصيلية لهذه البضاعة وكمياتها من ست نسخ :

- نسخة : ترسل للمورد كإخطار بالرد .
- نسخة : ترسل للمخازن لتجهيز البضاعة المطلوب ردها .
- نسخة : ترسل لقسم الاستلام .
- نسخة : ترسل لحسابات الدائنين بالإدارة المحاسبية لوقف إجراءات الصرف للمورد .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .
- نسخة : تحتفظ بها إدارة المشتريات للمتابعة .

٢- تتولى إدارة المخازن أعداد اذن صرف بضاعة بكميات البضاعة

المطلوب ردها من واقع تقرير الرد . ويعد الاذن من خمس نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الاستلام مرفقة بالبضاعة المرتدة .
- نسخة : ترسل لإدارة المشتريات لإخطارها بصرف البضاعة من المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير بالإدارة المحاسبية .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن بالإدارة المحاسبية .

- نسخة : تحتفظ بها إدارة المخازن للآثبات فى بطاقة العين مع

أمين المخزن ودفتر الصنف بإدارة المخازن .

٤- يتم فى قسم الاستلام فحص البضاعة المرتدة وتحديد كمياتها

ومطابقتها مع تقرير الرد واذن صرف البضاعة للتحقق من أن البضاعة

التي يتم فحصها هى المطلوب ردها . ويعد مهضر تسليم بهذه البضاعة

للمورد من ست نسخ :

- نسخة : ترسل للمورد مع البضاعة المرتدة .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات الدائنين .
- نسخة : ترسل لإدارة المشتريات لاختبارها بتسليم البضاعة المرتدة للمورد .
- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام حيث تسجل البضاعة المرتدة بسجل البضاعة الخارجة .
- ٥ - يتم في إدارة المشتريات - المطابقة بين تقرير الرد واذن صرف البضاعة المرتدة ومحضر التسليم ، واعداد اشعار خصم مدين بقيمة هذه البضاعة من ثلاث نسخ :
- نسخة : ترسل للمورد لارسال اشعار خصم دائن للمنشأة بالقيمة .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن للمطابقة مع تقرير الرد واذن صرف البضاعة ومحضر التسليم والاثبات في سجلات المخازن (دفتر استاذ المخازن) .
- نسخة : تحتفظ بها إدارة المشتريات .
- ٦ - عند ورود اشعار الخصم الدائن من المورد يرسل لإدارة المشتريات حيث تتم مقارنته مع اشعار الخصم المدين الذي سبق ارساله للمورد . وترسل نسخة من هذا الاشعار الدائن لقسم الفواتير لمطابقته مع اذن صرف البضاعة ومحضر التسليم والتسجيل في يومية مبيعات المشتريات التي يتم ترحيل مجموعها الى الاستاذ العام كما تسلم نسخة أخرى الى المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للموردين لجعل حساب المورد مدين بالقيمة .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة اشعار الخصم الدائن الوارد من المورد والتحقق من وجود قرينة مكتوبة بخصوص وجود تصريح برد البضاعة من الادارات المختصة وان تقرير الرد المرسل للمورد مطابق لهذا

التصريح ، وان البضاعة المرتدة بالفعل من واقع انون الصرف ومحاضر التسليم هي الموضحة بالتصريح وتقرير الرد .

وللتحقق من تسجيل المربودات فى الدفاتر يتعين مراجعة اشعارات الخصم مع يومية مربودات المشتريات وسجل البضاعة الخارجة ودفتر استاذ المخازن ودفتر الصنف بإدارة المخازن ويتم مراجعة ماتم ترحيله للجانب المدين بحسابات الموردين (بدفتر استاذ مساعد الدائنين) كمربودات مع اشعارات الخصم المسجل فى يومية مربودات المشتريات خلال الفترة . كما تتم مراجعة ماتم ترحيله لدفتر الاستاذ العام مع مجموع يومية مربودات المشتريات بعد المراجعة الحسابية والمستندية الدقيقة لهذا الدفتر .

٢ - الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات

تشير مسموحات المشتريات الى المبلغ الذى تحصل عليه المنشأة من المورد بسبب تلف ، تأخير ، عيوب ، نقص فى البضاعة المشتراة لى أن يتم رد هذه البضاعة للمورد ، ومن ثم فهي تختلف فى طبيعتها عن الخصم المكتسب كخصم لتعجيل الدفع وكذلك عن مربودات المشتريات حيث يتم رد البضاعة للمورد . وقد تستخدم هذه المسموحات كمنفذ لاختلاس أموال المنشأة عن طريق اثبات قيمة البضاعة الواردة (المشتراة) كاملة وكنها وحدات سليمة واصدار شيكين باسم المورد احدهما بقيمة المشتريات بعد خصم المسموحات والآخر بقيمة المسموحات والحصول على هذا الشيك الآخر ، ومن ثم يقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على هذه المسموحات يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولاً - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المختلفة لعمليات التصريح بالشراء ، اتخاذ اجراءات الشراء ، الفحص والاستلام ،

الإثبات في الدفاتر ، اجراء المقارنات على النحو السابق ايضاحه في
الرقابة الداخلية على المشتريات

ويقتضى الأمر لا يكون للمستولين عن عمليات الفحص والاستلام اى
علاقة مع المورد . ويجب أن يوضح تقرير الاستلام كميات وحالة الوحدات
المسلمة من المورد ، اذا اتضح وجود نقص أو عيب فى بعض الوحدات
المستلمة تخطر ادارة المشتريات لتخطر بدورها المورد بذلك . وفى مثل هذه
الأحوال قد يوافق المورد على اعتبار الوحدات التالفة أو المعيبة أو المفقودة
قبل وصولها للشركة بمثابة مسموحات . ويجب أن يخطر قسم الفواتير
بذلك لمراجعة فاتورة المورد وتحديد قيمة الوحدات التالفة أو المعيبة طبقا
لتقرير الاستلام واعداد اشعار خصم من حساب المورد بقيمتها .

ويجب الا يكون للمستولين عن عمليات السداد للموردين اى اتصال
بخصوص استلام وفحص البضاعة المستلمة أو الإثبات فى حسابات
الموردين .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين
المسئوليات الوظيفية يجب أن تخطر ادارة الاموال بوجود تلف أو نقص أو
عيب فى البضاعة المستلمة من المورد لوقف صرف قيمة الفاتورة ، وكذلك
تخطر الادارة المحاسبية ليعد قسم الفواتير اشعار الخصم المدين من
حساب المورد .

وبناء على اشعار الخصم المدين الذى يرسل للمورد يعد المورد اشعار
خصم دائن للمنشأة بقيمة المسموحات تتم مراجعته بادارة المشتريات
للتحقق من تغطية المبلغ الوارد بالاشعار لقيمة النقص أو التلف أو العيوب
فى بعض الوحدات المستلمة مع اعتماد ادلة المشتريات لهذا الاشعار .

ويتم اثبات اشعار الخصم الوارد من المورد بالجانب المدين بحساب هذا المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين مباشرة كما يتم تسجيله فى يومية العمليات الأخرى (أو فى يومية المسموحات فى حالة تخصيص دفتر يومية لقيده هذه المسموحات) ويتم الترحيل من اليومية للاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للموردين . وعند السداد للمورد يجب أن يوضح باذن السداد صافى المبلغ المستحق للمورد بعد خصم المسموحات ويوقع المسئول عن الحسابات الشخصية للموردين بذلك مع اجراء المراجعة السابقة للصرف للتحقق من صحة هذا المبلغ .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مقارنة تقرير الاستلام مع الفاتورة : واشعار الخصم المدين المرسل للمورد واشعار الخصم الدائن الوارد من المورد . للتحقق من أن الوحدات المعيبة أو التالفة أو النقص الذى أثبت فى تقرير الفحص والاستلام قد أعد عنه اشعار الخصم المدين طبقا لقيمة هذه الوحدات حسب السعر الموضح بالفاتورة ، وان اشعار الخصم الدائن الوارد من المورد مطابقا لما ورد فى اشعار الخصم المدين المرسل اليه . ويتم مراجعة تسجيل فاتورة الشراء يومية المشتريات . وتسجيل المسموحات فى يومية العمليات الأخرى (أو يومية المسموحات ان وجدت) بالاضافة الى مراجعة ماتم ترحيله لحساب المورد عن قيمة المشتريات وما جعل حساب المورد مدينا به عن المسموحات طبقا لاشعار الخصم . وان قيمة المشتريات والمسموحات قد تم ترحيلها لدفتر الاستاذ العام . ويتم مطابقة رصيد اجمالى الدائنين بالاستاذ العام مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية بدفتر استاذ مساعد الدائنين . وعند السداد للمورد يجب أن يتم الربط بين المبلغ المسدد وقيمة فواتير المورد بعد استبعاد

مسموحات المشتريات والخصم المكتسب عند السداد خلال الفترة المحددة للاستفادة من الخصم .

٤ - الرقابة الداخلية على أوراق الدفع

يترتب على قبول المنشأة لكمبيالات لصالح مورديها نشأة التزام عليها وقد يتم سداد هذه الأوراق في موعد استحقاقها ، وقد تجدد لفترة معينة مما يحمل المنشأة بفوائد تأخير . وتبعاً لذلك يتعين فرض رقابة داخلية فعالة على أوراق الدفع يمكن أن تتم على النحو التالي :

أولاً - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة التصريح بقبول أوراق الدفع وتجديدها ، سداد أوراق الدفع ، إثباتها بالدفاتر ، إجراء المقارنات .

وغالباً ما يحدد مجلس إدارة الشركة مدير تنفيذي يعطى له تصريحاً عام أو محدداً لقبول أوراق الدفع المسحوبة على المنشأة لصالح الموردين وتجديدها إذا اقتضى الأمر ذلك . ويحدد في هذا التصريح الحد الأقصى لقيمة الورقة التي يمكن لهذا المدير التنفيذي التوقيع عليها نيابة عن الشركة ، فإذا زادت قيمة الورقة عن هذا الحد يقتضى الأمر الرجوع الى مجلس الإدارة . وفي بعض الشركات يتم التوقيع على أوراق الدفع بمعرفة اثنين من المديرين التنفيذيين (مدير الأموال والمراقب مثلاً) إذا زادت قيمة ورقة الدفع عن حد معين مما يحقق نوع من الرقابة المزدوجة . وبماثل ذلك ما يتم في البنوك بخصوص وضع سلطات متدرجة لمنح الائتمان لعملاء البنك ، ويعتبر ذلك نوع من الإدارة بالاستثناء . ويتم التوقيع على تجديد الورقة عند حلول موعد استحقاقها (بافتراض عدم توافر سيولة نقدية كافية لدى المنشأة في هذا الموعد) بمعرفة المدير أو المديرين المصرح لهم بقبول أوراق الدفع ، ويقترن بهذا التصريح اعتماد فوائد التأخير .

وتسند مسئولية سداد أوراق الدفع الى قسم المدفوعات بناء على اذن بالسداد يعتمد من موظف مسئول . ويتم سداد قيمة الورقة مقابل الحصول عليها من المورد وختمها بما يفيد سدادها بشكل واضح مع بيان رقم وتاريخ الشيك الذي تم اصداره لهذا الغرض .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية اثبات أوراق الدفع فى دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها لدفتر الاستاذ العام واستاذ مساعد الدائنين .

ويجب أن تسند مهمة اجراء المقارنات الى موظف (أو قسم) آخر بخلاف المسئول عن سداد أوراق الدفع أو اثباتها بالدفاتر أو الموافقة على سحبها .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ما سبق اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يفضل أن تكون الكمبيالات التى تقبلها المنشأة لصالح الموردين (أوراق الدفع) مطبوعة باسم الشركة وذات أرقام سلسلة تتم المحاسبة عنها . وأن يحتفظ بأوراق الدفع المسددة فى ملف خاص بعد التأكد من التأشير عليها بالسداد بشكل واضح للرجوع اليها عند الحاجة الى ذلك .

وبمجرد قبول أى أوراق تدفع للموردين يتعين اثباتها فى يومية أوراق الدفع حيث يوضح فى هذه اليومية بيانات كافية عن هذه الأوراق (تاريخ اصدارها ، قيمتها) ويتم ترحيل مجموع يومية أوراق الدفع بمعرفة موظف آخر لدفتر الاستاذ العام بحساب اجمالى الدائنين (بالجانب المدين) وحساب أوراق الدفع (بالجانب الدائن) . ويتولى موظف آخر ترحيل قيمة الأوراق المقبولة لكل مورد بالجانب المدين بحساب هذا المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين .

وعند سداد أوراق الدفع فى موعد استحقاقها يتعين وجود اذن بالسداد والحصول على الورقة من المورد مقابل تسليمه الشيك . وتختتم بما يفيد السداد وتسجل فى يومية المدفوعات النقدية ، ويتم الترحيل بمعرفة موظف آخر لحساب أوراق الدفع (بالجانب المدين) وحساب البنك (بالجانب الدائن) .

واذا تم تجديد أوراق الدفع يتعين اجراء قيد استحقاق لفوائد التأخير، وقد يتم التوقيع على كميالة جديدة مقابل الحصول على الكميالة الأولى من المورد والفائها والتأشير عليها برقم الكميالة الجديدة وتاريخ استحقاقها ثم تحفظ فى الملف الخاص بذلك .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتعين على قسم المراجعة الداخلية التحقق أن أوراق الدفع المحررة للموردين قد تم توقيعها بمعرفة المديرين المصرح لهم بذلك وفى الحدود الموضوعة لهذا التصريح . وتتم مراجعة تسجيل هذه الأوراق بيومية أوراق الدفع . وعند السداد يتم التحقق من التأشير على الأوراق المسددة بما يفيد ذلك (الفائها) واثباتها فى يومية المدفوعات (النقدية) وترحيلها لدفتر الاستاذ العام ، وحفظ هذه الأوراق فى الملف المخصص لذلك .

ويجب أن يتم بصفة يورية اعداد كشف بأوراق الدفع القائمة (التى لم يحل موعد استحقاقها) من واقع دفتر يومية أوراق الدفع ومطابقة مجموعها مع رصيد حساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .

الفصل السابع نظام الرقابة الداخلية على مصادر واستخدامات الاموال طويلة الاجل

تشمل مصادر الاموال طويلة الاجل حقوق الملكية والقروض طويلة الاجل .
كما ان الاستخدامات طويلة الاجل للأموال تضم الاصول الثابتة . مشروعات تحت التنفيذ ، والاستثمارات طويلة الاجل . وقد تتم الاستثمارات طويلة الاجل بقرض السيطرة على شركات اخرى غالبا مايكون نشاطها مرتبطا بنشاط الشركة ، أو تكون هذه الاستثمارات في صورة قروض طويلة الاجل تمنحها الشركة لشركات اخرى . أو استثمار في سندات لأجل طويلة بحكم القانون كما هو الحال في شركات القطاع العام (استثمارات في سندات حكومية) . ولا تختلف الخطوط العريضة للرقابة الداخلية على الاستثمارات طويلة الاجل عما سبق ذكره بخصوص الاستثمارات قصيرة الاجل والايرادات المرتبطة بها . ومن ثم فان دراستنا في هذا الفصل تقتصر على مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على البنود التالية:

- ١ - الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ .
- ٢ - الرقابة الداخلية على القروض طويلة الاجل .
- ٣ - الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

١ - الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ:

يشير اصطلاح الاصول الثابتة Fixed Assets إلى تلك الاصول التي يتم الحصول عليها acquired بقصد استخدامها في انتاج سلع أو خدمات طوال فترة وجودها بالشركة كأنوات للانتاج . ومن ثم فهي تمثل مجموعة الاصول الرأسمالية (باستبعاد الاستثمارات طويلة الاجل) ، والاصول غير الملموسة ، وأن كانت المدرسة الانجليزية في المحاسبة تعتبر الاصول غير الملموسة intangibles مثل الشهرة ، حقوق الامتياز ،

برامات الاختراع جزأ من الأصول الثابتة . وتجاوزاً تحتوى الأصول الثابتة على بعض المصروفات التى تتعلق بالحصول على الإيرادات على اعتبار أن الاستفادة منها تمتد لعدة سنوات قادمة (مصروفات إيرادية مؤجلة) مثل مصروفات التأسيس، مصروفات أبحاث وتجارب وتدريب . . ويتم الحصول على الأصول الثابتة بالشراء من الغير ، وقد يتم إنشاء بعض هذه الأصول بمعرفة الشركة (مشغولات داخلية تامة) . ويتم تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة سواء كانت مشتراه من الغير أو منتجة بمعرفة الشركة . ويتم توزيع تكلفة الأصل الثابت (بعد استبعاد القيمة التخريبية المقدرة له) على السنوات المتوقعة لعمره الإنتاجى لتحديد نصيب كل من هذه السنوات من تكلفة هذا الأصل وهو ما يتمثل فى مصروفات الإهلاك . ويرتبط بوجود الأصل الثابت واستخدامه ضرورة إجراء الصيانة اللازمة له للحفاظ على طاقته الإنتاجية أو / وتطوير هذه الطاقة ، ومن ثم تحمل المنشأة لمصروفات الصيانة .

وتعتبر المشروعات تحت التنفيذ بمثابة أصول ثابتة تحت التكوين أى أنها طاقة لم تكتمل بعد .

وتمثل المبالغ المستثمرة فى الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ الجانب الأكبر من أجمالى الأصول بالمنشآت الصناعية ، الأمر الذى يتعين معه فرض رقابة داخلية فعالة على هذه الأصول عند الحصول عليها ، استخدامها ، وتخريبها بقصد حماية أموال المنشأة من الفش والاختلاس (عند الشراء أو / والتخريد) والحصول على أقصى كفاءة لاستخدام الأموال المستثمرة فيها . ومن الأساليب الأساسية فى فرض الرقابة الداخلية الفعالة على الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ أن تضع المنشأة موازنة تخطيطية سنوية تعكس سياسة إدارة المنشأة بخصوص الحصول على الأصول الثابتة وتخريبها . ويجب أن تشترك الإدارات المختلفة بالشركة فى إعداد هذه الموازنة حيث تساهم الأقسام الصناعية فى تحديد المواصفات الفنية للأصول والتى يتم مراجعتها فى قسم هندسة المصنع ، وتقديم

الإدارة المحاسبية البيانات اللازمة عن الأصول القائمة ، وتساهم إدارة المشتريات في تقدير التكاليف اللازمة للحصول على هذه الأصول ، كما تدرس إدارة الأموال مصادر التمويل المتاحة لتمويل خطة الموازنة وتكلفة كل من هذه المصادر .

وبالإضافة إلى استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية كأحد الركائز الأساسية للرقابة على الأصول الثابتة ، فإن تنفيذ هذه الخطة يحتاج إلى إجراءات رقابية أخرى في مراحل الحصول على الأصل الثابت ، استخدامه ، وتخريده أو الاستغناء عنه . ونتناول فيما يلي مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة في كل من هذه المراحل الثلاث .

أولاً : الحصول على الأصول الثابتة

يتم الحصول على الأصول الثابتة بالشراء ، التكوين داخل الشركة ، الاستئجار Leases ومن الصور الشائعة لاستئجار الأصول الثابتة أن يكون للمستأجر Leasee حق استخدام الأصل طوال فترة العقد نظير مبلغ محدد كإيجار يحمل على إيرادات كل من الفترات المالية التي يكون الأصل فيها في حياة المستأجر . غير أن هناك نوع آخر من عقود استئجار الأصول الثابتة تنص على انتقال ملكية الأصل إلى المستأجر بعد فترة معينة من بداية التعاقد ويطلق عليه اصطلاح الاستئجار الرأسمالي Capital Leases ، وفي ظل هذا الاتجاه الذي بدأ انتشاره بالخارج يتم رسملة المبالغ التي تسدد لهذا الأصل كإيجار ، بالإضافة إلى ما يدفع للمالك كمبلغ رمزي عند انتقال الملكية للمستأجر ، بحساب القيمة الحالية لهذه المبالغ وتسجيلها كأصل ثابت يقابله التزام على الشركة بنفس القدر . وتبعاً لذلك لا يظهر في الحسابات الختامية للشركة مصروف إيجار الأصل الثابت ، وإنما تحمل إيرادات الفترة باهلاك هذا الأصل وقيمة مصروف الفوائد المستحق لمالك الأصل (١) .

(١) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع يمكن الرجوع إلى :

Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standard, No. 13.

وأيا كانت طريقة الحصول على الاصول الثابتة فإنه يتعين فرض رقابة داخلية فعالة عليها يمكن ان تتم على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب ان يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بالحصول على الاصل ، تنفيذ ما جاء بهذا التصريح ، الاثبات بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتم التصريح بالحصول على الاصل الثابت سواء بالشراء ، التكوين داخل الشركة أو الاستئجار من مجلس ادارة الشركة . وقد تفوض سلطة التصريح بالحصول على الاصول الثابتة الى لجنة تنفيذية منبثقة عن مجلس الادارة ، حيث تعرض على اللجنة كافة البيانات المتعلقة بالاصول المطلوب الحصول عليها ، والتحقق من ادراجها بخطة الموازنة . وفي حالة الشراء أو الاستئجار يحدد بالتصريح مواصفات الاصل ، مصدر الحصول عليه ، طريقة التمويل وموعد التوريد . وفي حالة تكوين هذا الاصل داخل الشركة يحدد بالتصريح مواصفات الاصل والاقسام التي تتولى مسئولية تكوين هذا الاصل كمشفولات داخلية . ويجب ان يتم نفس التصريح للمشروعات تحت التنفيذ قبل ان يتم التعاقد وسداد الدفعات المقدمة .

وتسند مسئولية تنفيذ ما جاء بهذا التصريح الى مدير تنفيذى أو اكثر ويشمل ذلك اعداد مذكرة للحصول على الاصل (بالشراء ، الاستئجار ، التكوين داخل الشركة) والتكاليف المتوقعة لذلك واعتمادها فى ضوء الخطة الموضوعية والتصريح الخاص بذلك . وفى حالة الشراء أو الاستئجار يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتعاقد ، الاستلام ، السداد على النحو السابق عرضه بخصوص الرقابة الداخلية على المشتريات من البضاعة . وفى حالة تكوين الاصول داخل الشركة يتم اخطار ادارة الانتاج لاعداد أوامر التشغيل اللازمة مرفقا بها المقاييس الخاصة بمستلزمات

تكوين هذا الاصل (مستلزمات سلعية ، عمالة ، خدمات اخرى) .
وتعتبر الادارة المحاسبية مسئولة عن اثبات تكاليف الحصول على
الاصول الثابتة بالدفاتر . ومن ثم يجب ان يتوافر لديها بيانات تفصيلية
عن التعاقدات التى تتم للحصول على الاصول الثابتة ، والدفعات المقدمة
التي تسدد للمشروعات تحت التنفيذ ، و أوامر التشغيل والمقاييسات
الخاصة بتكوين الاصول الثابتة داخل الشركة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين
المسئوليات الوظيفية للحصول على الاصول الثابتة ، يتعين ان تكون أوامر
شراء الاصول الثابتة وأوامر تشغيلها بالشركة مطبوعة وذات أرقام
مسلسلة تتم المحاسبة عليها . واعداد تقارير دورية توفر تأكيدات
وايضاحات فورية وتحليلات للفروق بين التكاليف الفعلية والمصرح بها
للحصول على الاصل . ويمجرد الحصول على الاصل وتركيبه يجب ان
يتم التأمين الكافى عليه ويحدد مكانه بالشركة والمسئولين عن استخدامه
مع تدريبهم تدريباً مناسباً

ويجب ان تحتفظ الادارة المحاسبية بدفتر استاذ مساعد (فرعى)
للاصول الثابتة يخصص به صفحة لكل بند من بنود هذه الاصول تحتوى
على بيانات تفصيلية بخصوص هذا البند (رقم الاصل ومواصفاته
اسم المورد ، تاريخ الشراء ، مكان تركيبه بالشركة ، مواعيد الصيانة
الدورية ، تكلفة البند ، عمره الانتاجى ، معدل الاهلاك السنوى ، مخصص
الاهلاك السنوى ، مجمع مخصص الاهلاك) . وقد يكون هذا السجل
على شكل بطاقات سائبة . ويساعد وجود هذا الدفتر فى المتابعة الدقيقة
للاصول الثابتة ، صيانتها ، حساب اهلاكها ، واجراء القيود المحاسبية
بصورة سليمة عند التصرف فى الاصل بالبيع أو التخريد . ويجب توافر

بطاقات للمشروعات تحت التنفيذ لمتابعة تنفيذها وحصر تكاليفها ،
وبمجرد اتمام هذه المشروعات يجب ان تنقل الى دفتر استاذ مساعد
الاصول الثابتة .

والرقابة المحاسبية على دفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة يستخدم
حساب اجمالي لكل نوع من انواع الاصول الثابتة (آلات ، سيارات ،
مباني ٠٠٠) لمراقبة مفردات هذه الانواع بدفتر الاستاذ المساعد ، على
ان تسند مسئولية الترحيل لدفتر الاستاذ المساعد لموظف بخلاف
المسئول عن الترحيل للاستاذ العام .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يعتبر قسم المراجعة الداخلية مسئولاً عن التحقق من الحصول على
الاصول الثابتة وفقاً للتصريح الخاص بذلك ، ومدى توفير وسائل الحماية
المناسبة والكافية لهذه الاصول (التأمين عليها ، تدريب العمال على
استخدامها ٠٠) . بالإضافة الى مراجعة المستندات الخاصة بالحصول
على الاصول الثابتة والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي لها واثبتاتها
بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة وترحيلها لدفتر الاستاذ العام ،
واجراء المطابقة بين الحسابات الفرعية والحسابات الاجمالية .

ثانياً : استخدام الاصول الثابتة

تهدف الرقابة على استخدام الاصول الثابتة الى التحقق من ان هذه الاصول
تستخدم بكفاءة في الاغراض المصرح بها ، واجراء الصيانة اللازمة لها ، وتحديد
تكاليف استخدام هذه الاصول وتحميلها على مراكز التكلفة المستفيدة بها . ويمكن
ان تتم هذه الرقابة على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح

بحياسة الاصل ، استخدام الاصل ، الاثبات فى الدفاتر .
ويتم التصريح بحياسة الاصل من مدير تنفيذى مسئول ، ويحدد
بالتصريح مكان وجود هذا الاصل والمسئول عنه . ولا يجب نقل اى اصل
ثابت من مكان الى آخر دون وجود تصريح بذلك .

ويتم استخدام الاصول الثابتة طبقا لجداول تحميل (أو تشغيل)
تعتمد من موظف مسئول غالبا مايكون المسئول عن القسم أو الادارة التى
فى حيازتها هذا الاصل . ويكون من مسئولية هذا الموظف مراعاة
مواعيد الصيانة الدورية لهذا الاصل ، وبراعى فى ذلك ماسبق بخصوص
الرقابة على مصروفات الصيانة عند عرض الرقابة الداخلية على
المدفوعات النقدية .

وتسند الى الادارة المحاسبية مسئولية اثبات مايترب على تشغيل
(استخدام) الاصل من تكاليف وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة
المستفيدة من خدمات الاصل .

٣ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى ماسبق اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات
الوظيفية الخاصة باستخدام الاصول الثابتة ، يجب ان يتم اجراء جرد
نورى للاصول الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد مع ماتم تسجيله بالسجلات
والحسابات المرتبطة بهذه الاصول واكتشاف اى اصول غير مسجلة
بالدفاتر ، ولذلك يجب ان يتم اخطار الادارة المحاسبية عند نقل الاصل
من مكان الى آخر ، واعداد تقرير نورى للادارة عن حالة الاصول الثابتة
والاعطال التى تتعلق بكل منها واسبابها ، حتى يتسنى التحقق من كفاءة
استخدام هذه الاصول .

ويجب أن تكون هناك تعليمات مكتوبة ومعتمدة بسياسة الادارة
بخصوص التمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الراسمالية .

حتى يمكن تحديد المصروفات التي تضاف الى تكلفة الاصل (المصروفات الرأسمالية) ، وتلك التي تحمل على ايرادات الفترة (المصروفات الايرادية) . ويتم تسجيل التكاليف الخاصة باستخدام الاصول الثابتة بدفاتر اليومية المناسبة (يومية نقدية ، يومية عمليات اخرى) وترحيلها لدفتر استاذ المصروفات والحسابات المناسبة بدفتر الاستاذ العام . ويجب أن يحتفظ بقيمة رمزية (تذكارية) للاصول التي اهلكت دفترها وما زالت بالشركة . كما يعهد الى قسم التكاليف بتحليل تكاليف استخدام الاصول الثابتة وتحميلها لمراكز التكلفة المستفيدة ، وغالبا مايتم ذلك وفقا لمعدلات تحميل محددة مسبقا ، واجراء المقارنات بين التكاليف المحملة والتكاليف الفعلية وتحديد الفروق وأسبابها .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتعين على قسم المراجعة الداخلية أن يتحقق من استخدام الاصول الثابتة فى الاغراض المصرح بها ، ومراجعة تكاليف استخدام هذه الاصول بما فى ذلك حساب الاهلاك بالنسب المقررة لكل اصل أو مجموعة أصول ، وصحة التوجيه المحاسبى لهذه التكاليف طبقا للتعليمات الخاصة بالتمييز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية ، ومدى انتظام الصيانة الخاصة بهذه الاصول ومطابقتها للسياسة المرسومة بخصوصها ، وأنه يتم التأمين الكافى على هذه الاصول ضد الاخطار المختلفة بصفة منتظمة : ويفضل أن يشترك قسم المراجعة الداخلية فى عملية الجرد الدورى للاصول الثابتة ومطابقة نتيجة الجرد مع المسجل بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة ، ومطابقة ارصدة الحسابات الاجمالية لمجموعات الاصول الثابتة بالاستاذ العام مع ارصدة الحسابات التفصيلية لمفردات كل من هذه المجموعات بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة .

ثالثا : تخريد الاصول الثابتة :

قد تتعرض عملية الاستغناء عن (تخريد retirement) الاصول الثابتة للغش بصور مختلفة من بينها تخريد اصل ثابت صالح للاستعمال وشراء اصل شبيه له واختلاسه واستخدام الاصل المخرد بعد تجديده على أنه هو الاصل الجديد، تخريد اصل سليم وبيعه لاحد المتخصصين في تجديد هذه الاصول وإعادة بيعه ربما لنفس المنشأة على أنه اصل جديد - أو تحديد أسعار بيع الاصول التي يتم الاستغناء عنها بشكل يقل عن قيمتها الحقيقية بقدر جوهري . وتبعاً لذلك يتعين فرض رقابة داخلية فعالة على عملية تخريد الاصول الثابتة يمكن ان تتم على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسؤوليات الوظيفية

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسؤوليات الوظيفية التالية :

التصريح بتخريد الاصل ، اتخاذ اجراءات التخريد ، الاثبات في الدفاتر .

يتعين أن يتم **التصريح** بتخريد الاصول الثابتة من مجلس الادارة في ضوء خطة محددة مسبقاً لعملية احلال وتجديد هذه الاصول . ويؤخذ في الحسبان اقتصاديات تشغيل هذه الاصول بحالتها الحالية وبعد تجديدها بالمقارنة مع الاصول المقترح الحصول عليها كبديل لها . وقد يتطلب ذلك الرجوع الى تقارير الاعطال والصيانة الخاصة بالاصول المطلوب تخريدها . وقد تفوض سلطة التصريح بالتخريد الى لجنة منبثقة عن مجلس الادارة . ويجب ان يحدد بالتصريح توقيت وطريقة التصرف في الاصل الذي تتم الموافقة على تخريده .

وتسند مسئولية اتخاذ الاجراءات اللازمة لتنفيذ ماورد بتصريح التخريد الى عدة اقسام أو ادارات تشمل قسم هندسة المصنع ، قسم المشتريات ، ادارة الاموال ، قسم الاستلام . ويفضل أن يتم الاعلان عن هذه الاصول وبيعها بالمزاد العلني للحصول على افضل الاسعار . ويتم

كتابة عقد مع رسي عليه المزاو واتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لعملية البيع بعد تحصيل القيمة فى ادارة الاموال . ويتعين على قسم الاستلام فحص الاصول التى يتم بيعها للتحقق من أنها هى التى تم التصريح ببيعها قبل أن يتم تسليمها للمشتري .

وتسند مهمة الإثبات فى الدفاتر الى الادارة المحاسبية ، ومن ثم يجب أن يتم اخطار هذه الادارة بالتصريح بتخريد الاصول والمستندات التى يتم تحريرها عند اتخاذ اجراءات التخريد .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يجب أن يتم اعداد أوامر تخريد ذات أرقام سلسلة وتوضح مسببات التخريد مع اعتمادها من المسئول عن التصريح بعملية التخريد .

وعند تسجيل عملية التخريد (الاستبعاد) بالدفاتر يجب أن يؤخذ فى الحسبان الرصيد الدفترى لهذا الاصل ، ومتجمع مخصص اهلاكه حتى تاريخ التخريد ، وثمان بيعه . ويتم تخفيض الرصيد الدفترى للاصل بقيمة متجمع مخصص الاهلاك الخاص به وتسوية الجزء المتبقى من هذا الرصيد مع ثمن البيع لإقفال حساب الاصل بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة وتخفيضه من الحساب الاجمالى لمراقبة مجموعة الاصول الثابتة التى ينتمى اليها هذا الاصل . ويتم ترحيل الفرق بين ثمن البيع ورصيد الاصل بالدفاتر بعد خصم اهلاكه المتجمع حتى تاريخ الاستبعاد الى حساب أرباح رأسمالية أو حساب خسائر رأسمالية حسب كون ثمن البيع يزيد أو يقل عن رصيد الاصل بالدفاتر بعد خصم اهلاكه المتجمع حتى تاريخ الاستبعاد .

ويجب أن تتوافر مستندات كافية لإجراء عملية التسجيل بالدفاتر

تشمل امر التخريد ، صورة من الاعلان الخاص بالمرزاد ، نسخة من العقد مع المشتري ، محضر تسليم الاصل المستبعد ، نسخة من ايصال تحصيل القيمة .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من ان الاصول التى يطلب تخريدها مدرجة بالخطة المعدة لذلك ، ووجود تصريح من مجلس الادارة بالاستبعاد ، وأن الاجراءات المحددة لجراء عملية البيع قد اتبعت بالفعل . كما تتم مراجعة اثبات ثمن البيع بالدفاتر مع الغاء حساب الاصل المباع من دفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة ، وتخفيض حساب متجمع مخصص الاهلاك بما يخص هذا الاصل ، وأن الأرباح أو الخسائر الرأسمالية قد حددت بدقة ووجهت الى الحسابات الخاصة بها وذلك فى ضوء المطابقة بين المستندات المختلفة الخاصة بعملية التخريد والبيع ومراجعتها .

وبالنسبة للاصول غير الملموسة مثل حق الاختراع ، حق الامتياز ، شهرة المحل ، يجب أن تخضع لرقابة داخلية فعالة ، ومن المفضل عدم تسجيل مثل هذه الاصول الا فى حالة شرائها . وبصفة عامة يتعين وجود تصريح من مجلس الادارة بخصوص شراء هذه الأصول الاضافات اليها ، أو تخفيضها . ولحماية اموال الشركة فان بعض هذه الاصول يتعين تسجيلها (إظهارها) لدى الجهات الرسمية المختصة ويجب توافر مستندات كافية ومعتمدة بخصوصها . ويتم اثبات هذه الاصول فى الدفاتر بتكلفتها مع اتباع سياسة واضحة بخصوص اهلاكلها amortization تكون ثابتة من سنة لآخرى . ويجب على قسم المراجعة الداخلية ان يتحقق من وجود تصريح بخصوص الحصول على هذه

الاصول أو تخفيضها ، والالتزام بما جاء بهذا التصريح ، وانه يتم حساب
الاهلاك المحددة لهذه الاصول بشكل سليم .

٢ - الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

تعتبر القروض طويلة الأجل اقل عرضه للفش والاختلاس من بنود رأس المال
العامل ، ويرجع ذلك الى الاجراءات التي تتبع لعقد هذه القروض وتشترك فيها
أطراف خارج المنشأة (الشهر العقاري ، السجل التجارى ، وكلاء Trustees عن
الدائنين لمراقبة تنفيذ شروط الاقتراض) بالإضافة الى ماقد يتبع من تنظيم
لتحصيل القرض وسداد فوائده الدورية ثم سداد القرض عن طريق احدى
المؤسسات المالية (بنك مثلا) . وتأخذ القروض طويلة الأجل عدة اشكال لعل
اكثرها انتشارا قرض السندات ، القروض برهن ، أوراق الدفع طويلة الاجل .
وتتشابه المشكلات الرقابية لهذه الاشكال الثلاث من حيث وجود شهادات
بخصوصها تعطى قرينة على المديونية وتشتراط معدل معين للفائدة يتم تحديده عند
التفاوض للحصول على القرض . ويترتب على هذه القروض مصروفات معينة من
ابرزها الفوائد الدورية التي تسدد للمقرضين .

طبقا لذلك نتناول فيما يلى مقومات الرقابة الداخلية على قرض السندات
كمثال على القروض طويلة الاجل ، والفوائد الدورية المرتبطة به .
أولا : الرقابة الداخلية على قروض السندات :

تمتد الرقابة الداخلية على قرض السندات (أو القروض طويلة الأجل بصفة
عامة) لمرحلتى الحصول على القرض ثم سداده في تاريخ الاستحقاق وفقا لشروط
التعاقد . ويمكن ان تتم الرقابة الداخلية على هذه القروض على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

عند الحصول على قرض السندات يتعين الفصل الواضح بين
المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بعقد القرض ، اصدار السندات ،
الاثبات فى الدفاتر . ونظرا لان هذه القروض تؤثر على القدرة الكسبية .

والمركز المالي للمنشأة لعدة سنوات قادمة فان معظم القوانين تتطلب أن يتم التصريح بعقد هذه القروض من الجمعية العمومية للمساهمين، وعند عرض الامر على الجمعية العمومية يقتضى الامر ايداء الاسباب التى تدعو للاقتراض ، موقف الشركة قبل وبعد الاقتراض (باقتراض عقد القروض) ، المصادر البديلة للحصول على المبالغ المطلوبة وتكلفتها ، معدل الفائدة المقترح على هذه السندات ومقارنته بأسعار الفائدة السائدة فى السوق لتبرير اصدار السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة أو خصم اصدار ، أو بعلاوة أو خصم رد ، نوع الضمانات اللازمة ، طريقة وتوقيت السداد ، الشروط التى يحددها قانون الشركات لاصدار هذه السندات ومدى نوافرها . ويتم اصدار السندات بناء على وفى حدود التصريح الصادر عن الجمعية العمومية . وكاجراء رقابى مفضل يفوض مجلس الادارة أحد البنوك (غالبا البنك الذى يتعامل معه الشركة) فى قبول الاكتتابات فى قرض السندات وفقا للشروط التى تحدد فى نشرة الاكتتاب، وفى ضوء تقرير البنك عن حجم الاكتتابات واسماء المكتسبين والحصيلة يحدد مجلس الادارة اثنين من المديرين التنفيذيين للتوقع على شهادات السندات لتسليمها للمكتسبين . وتسند مهمة الاثبات بالدفاتر والاحتفاظ بسجلات حملة السندات للادارة المحاسبية .

وعند تسديد السندات يجب أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بالسداد ، سداد السندات والقائها ، الاثبات فى الدفاتر ويتم التصريح بسداد السندات من مجلس الادارة طبقا للشروط المعلنة عند عقد قرض السندات . كاجراء رقابى مفضل يتم توسيط البنك الذى يتعامل معه الشركة فى سداد السندات والقائها ، وعندما تكون السندات اسمية يجب ان تعطى قائمة بأسماء حملة السندات الى البنك ويتولى البنك رد قيمة السندات مقابل الحصول على شهادات

السندات والتأشير عليها بما يفيد السداد (الغائها) وتسند مسئولية
الاثبات فى الدفاتر للإدارة المحاسبية حيث يتم التسجيل من واقع اخطار
البنك بالسداد مرفقا به شهادات السندات الملغاة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى ما تقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية عند
الحصول على قرض السندات وسداده ، تتطلب حماية اموال
المنشأة استخدام دفاتر مطبوعة ذات أرقام متسلسلة لشهادات
السندات ، وعدم توقيعها قبل تاريخ اصدارها مع الاحتفاظ بدفاتر
شهادات السندات لدى احد المديرين المسئولين بالشركة ، ويجب أن يتلقى
مجلس الادارة تقريرا يوضح صافى المبالغ التى تم الحصول عليها
وكيفية التصرف فيها (اضافة الى رأس المال العامل ، اضافات للأصول
الثابتة ، أو اى اغراض اخرى بالشركة) . وعند سداد القرض او
استهلاك جزء منه كل سنة مثلا يجب الغاء شهادات السندات المسددة
وأرقامها بالكعوب Stubs الخاصة بها فى دفتر الشهادات ، واذا كانت
السندات المسددة اسمية فان التنازلات عنها يجب أن تتم بمعرفة احد
المسئولين بالشركة وتلغى الشهادة الاصلية وتستخرج شهادة اخرى باسم
حامل السندات الجديدة مع بيان ذلك على الشهادات الملغاة والجديدة ،
وترفق الشهادة الملغاة مع الكعب الخاص بها بدفتر الشهادات ، وبصفة
عامة يجب ان تتم المحاسبة عن التسلسل الرقمى لشهادات السندات
بصفة دورية عند سداد قرض السندات ،

ويتم تسجيل قرض السندات بتخصيص سجل لحملة السندات يضم
حساب لكل حامل لسندات الشركة يسجل به أولا بنول من واقع بيان
معتمد بشهادات السندات التى تم اصدارها ، كما يخصص حساب
اجمالى لمراقبة قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب ان يكون المسئول

عن الاحتفاظ بسجل حملة السندات بخلاف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام ، والا تسند إليه اى مهام وظيفية تتعلق باصدار السندات أو خصم الاصدار عن حساب قرض السندات . وان يتم استهلاك العلوّة أو الخصم على مدة القرض . ويجب أن تسجل اى حركة على قرض السندات (اصدار سندات جديدة ، أو الغاء سندات) بكل من سجل حملة السندات ، وحساب قرض السندات بالاستاذ العام .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الالتزام بما ورد بتصريح اصدار قرض السندات ومراجعة كعوب الشهادات المصدرة مع المبالغ المحصلة وما تم اثباته بسجل حملة السندات والمرحل لحساب قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب ان تتم المحاسبة عن التسلسل الرقمى لشهادات السندات . وعند الغاء اى سندات يتم التحقق من الغاء الشهادات الخاصة بها وأرقامها مع الكعوب وأنها قد الغيت من سجل حملة السندات ومن حساب قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب أن تتم المقارنات بصفة دورية بين مجموع مفردات سجل حملة السندات ورصيد حساب اجمالى قرض السندات بالاستاذ العام .

ثانيا : الرقابة الداخلية على فوائد السندات .

قد تتعرض فوائد السندات ، شئنها فى ذلك شئن اى مصروف آخر يدفع نقدا ، لعمليات الغش والاختلاس الامر الذى يتعين معه فرض رقابة داخلية فعالة على هذا المصروف يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح بسداد الفوائد ، صرف الفوائد ، الاثبات فى الدفاتر .

ويتم التصريح بسداد الفوائد من مجلس ادارة الشركة ، حيث

يحدد بالتصريح اجمالي الفوائد المستحقة في ضوء قيمة السندات القائمة ، معدلات الفوائد المتفق عليها عند عقد القرض .

وكاجراء رقابي مفضل يتم اسناد مهمة صرف الفوائد لاحدى المؤسسات المالية (البنك الذى تتعامل معه الشركة مثلا) . ويتم أعداد شيك واحد بقيمة الفوائد النورية المستحقة ويفتح به حساب مستقل فى البنك . ويتولى البنك صرف الفوائد مقابل الحصول على الكوبون الذى تسدد عنه الفوائد والمرفق بالسند والتأشير عليه بالسداد . وتخطر الشركة كل فترة (شهر مثلا) بتقرير من البنك عن الفوائد المسددة والكوبونات الملقاة . وعندما تكون السندات اسمية يقتضى الامر تزويد البنك بقوائم اسماء حملة السندات .

وتسند مهمة الاثبات فى الدفاتر الى الادارة المحاسبية بالشركة ، حيث تسجل الفوائد المستحقة على القرض ، كما يتم تسجيل المسدد من هذه الفوائد من واقع اخطارات البنك والكوبونات التى ترفق به .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسترليات الوظيفية المتعلقة بسداد فوائد السندات ، يجب الحصول على شهادات من البنك بالفوائد المسددة ، ويتم حفظ الكوبونات المسددة وفقا لتسلسلها والقائها . ويتعين الغاء السندات التى تم استهلاكها واستبعاد قيمتها من القرض حتى لا تدفع فوائد بالزيادة دون وجه حق . وقد لا يتقدم بغض حملة السندات للبنك لصرف الفوائد خلال المواعيد المحددة لذلك ، ومن ثم يجب استرداد هذه الفوائد من البنك وتسجيلها بالدفاتر كالتزام على الشركة لحملة السندات .

وعند تسجيل الفوائد بالدفاتر يتعين اجراء قيد استحقاق بالفوائد التى تخص كل فترة مالية (السنة المالية) لتحميل مصروفات الفوائد

على إيرادات الفترة . وقد يتم إصدار السندات بعلاوة أو خصم إصدار ، أو يتم ردها عند استحقاقها بخصم أو علاوة رد فاذا أُخِذنا في الحسبان أن إصدار السندات أو ردها بقيمة تزيد أو تقل عن قيمتها الاسمية يتم في الواقع لموازنة أسعار الفائدة المعلقة لهذه السندات مع أسعار الفائدة السائدة في السوق الأمر الذي يتعين معه إجراء تسوية لمصروف الفوائد الذي يحمل على إيرادات الفترة المالية بما يخص هذه الفترة من نصيب في علاوة أو خصم الإصدار ، أو علاوة أو خصم رد السندات . يترتب على هذه التسوية استهلاك علاوة أو خصم الإصدار على مدار سنوات القرض أو نشأة حساب لعلاوة أو خصم رد السندات يتم تسويته مع قيمة القرض عند سداده ويحقق مثل هذا الإجراء المجاسبي العدالة في توزيع التكلفة الحقيقية للأموال المقترضة على سنوات الاستفادة من هذا القرض . ولا يتأثر حساب الفوائد المستحقة بمثل هذه التسوية ، وعند ورود شهادة البنك بأجمالي الفوائد المسددة يجرى قيد محاسبي يتم بعوجبه جعل حساب الفوائد المستحقة ولم يتم سدادها تظهر برصيد حساب الفوائد المستحقة ، ويتم عرضها بجانب الخصوم بقائمة المركز المالي كالتزام على الشركة لحملة السندات حين صرفها .

٣ - إجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة الفوائد المستحقة على السندات بالرجوع الى قيمة السندات القائمة ومعدلات الفائدة المتفق عليها وللتحقق أن المبلغ المصرح بصرفه والذي يصدر به الشيك للبنك مطابق لأجمالي الفوائد المستحقة . ويتم مراجعة الفوائد المثبتة بالدفاتر عند استحقاقها ، ومراجعة الفوائد المنصرفة مع شهادة البنك والكوبونات المسددة والمؤشر عليها بالسداد وإثبات هذه الفوائد بالدفاتر . وفي حالة وجود علاوة أو خصم إصدار ، علاوة أو خصم رد للسندات يتعين على المراجع الداخلي

التحقق من صحة اجراء التسوية المحاسبية بين نصيب الفترة المالية من هذه العلاوة أو الخصم ومصرف الفوائد الخاص بهذه الفترة المالية .
ويجب ان تتم متابعة للفوائد التي يتقدم اصحابها لصرفها للتعرف على أسباب عدم صرفها .

٢ - الرقابة الداخلية على حقوق الملكية

تتطلب الرقابة الداخلية الفعالة على حقوق الملكية ضرورة فرض رقابة على اصدار الاسهم والمعاملات الخاصة بها ، بالاضافة الى الرقابة على توزيعات الارباح .

أولا : الرقابة الداخلية على اصدار الاسهم والمعاملات المرتبطة بها :
يتطلب قانون الشركات - بالنسبة للشركة المساهمة - ان لاتؤسس الشركة دون ان يتم الاكتتاب في رأس المال المصدر بالكامل وان كل مكتب قد سدد على الاقل ربع القيمة الاسمية للاسهم النقدية الخاصة به ، والا يقل المدفوع من رأس المال عن ٢٠.٠٠٠ جنيه ويتم الاكتتاب عن طريق احد البنوك المرخص لها بتلقي الاكتتابات . وطبقا لذلك فان الرقابة الداخلية على رأس مال الاسهم تهدف الى التحقق من الالتزام بما يتطلبه قانون الشركات وما قد يتضمنه النظام الاساسي للشركة من نصوص بخصوص رأس المال ، بالاضافة الى تقاضى اصدار شهادات اسهم تزيد على مجموع رأس المال المصدر سواء عند اصدار رأس المال الاصلى أو عند زيادة رأس المال اثناء حياة الشركة . ويمكن ان تتم الرقابة على اصدار شهادات الاسهم وما يرتبط بها من معاملات (تنازل مساهم عن اسهمه لمساهم آخر يبيعها له مثلا) على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية

يتعين أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :
التصريح باصدار شهادات الاسهم ، اصدار شهادات الاسهم ، الاثبات في الدفاتر .

يتم التصريح باصدار شهادات الاسهم من مجلس ادارة الشركة .
ويؤدى اشتراك طرف ثالث مستقل (البنك) فى عملية تجميع الاكتابيات من
المساهمين الى تخفيض احتمالات الاخطاء والفسح بدرجة كبيرة . ويجب ان
يزود البنك بنسخ من المستندات التى تصرح بالعدد الاجمالى للاسهم التى
يتعين اصدارها . كما يخطر البنك ادارة الشركة باجمالى الاكتابيات التى
تمت حتى يتسنى اجراء التخصيص بين المكتبين (فى حالة زيادة الاسهم
المكتب فيها عن عدد الاسهم المصدرة) . ويجب ان تخضع كافة للمعاملات
الخاصة بالاسهم (عدد الاسهم ، سعر بيع السهم ، خطة تحصيل الاقساط ،
قبول اصول ثابتة ، أو خدمات أو اى شىء آخر ذات قيمة بخلاف النقدية
سداد لقيمة الاسهم مع ايضاح قواعد التقييم للاصول المقدمة ، تجزئة
الاسهم Stock Splits ، توزيع أرباح فى صورة اسهم) يجب ان تخضع
لتصريح من مجلس الادارة ، وقد يقتضى الامر اخذ موافقة عليها من الجمعية
العمومية والجهات الادارية كمصلحة الشركات وهيئة سوق المال قبل ان يتم
هذا التصريح .

ويسند مجلس الادارة مسئولية اصدار شهادات الاسهم والتوقيع
عليها الى اثنين من أعضاء مجلس الادارة بالشركة ، مع تحديد عدد الاسهم
التي يتعين اصدار شهادات بها . ويستخدم لهذا الغرض دفاتر شهادات
اسهم مطبوعة باسم الشركة وذات أرقام متسلسلة يتم المحاسبة عليها . وعند
تحويل الاسهم من مساهم الى آخر (بصفة خاصة الاسهم الاسمية) يجب
الغاء شهادة المساهم الاول بمعرفة موظف بخلاف المسئول عن توقيع
الشهادة وتحرير شهادة اخرى بنفس عدد الاسهم للمساهم الجديد مع
التأشير عليها برقم الشهادة الملغاة .

خاصة الاسهم الاسمية) يجب الغاء شهادة المساهم الاول بمعرفة موظف بخلاف المسئول عن توقيع الشهادة وتحرير شهادة اخرى بنفس عدد الاسهم للمساهم الجديد مع التأشير عليها برقم الشهادة الملغاة .
وتسند مهمة الاثبات في الدفاتر الى الادارة المحاسبية ويستخدم لهذا الغرض دفاتر مساعدة واحصائية مناسبة بالاضافة الى حساب رأس المال بالاستاذ العام .

- اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة باصدار شهادات الاسهم ، تقتضى حماية الاصول ان يتم الاحتفاظ بدفتر شهادات الاسهم في عهدة مدير تنفيذى مسئول (مدير الاموال مثلا) . وعدم توقيع اى شهادات قبل تاريخ اصدارها استخدام الآت تنقيب لألغاء شهادات الاسهم التى يتم تحويلها من مساهم لآخر حتى لا تستخدم بشكل غير مصرح به ، والاحتفاظ بنماذج لتوقيعات حملة الاسهم الاسمية للرجوع اليها عند اجراء عمليات التحويل . ويجب ان تفرق اى شهادات ملغاة مع الكعوب الخاصة بها بدفتر شهادات الاسهم . وقد تلجأ بعض الشركات الى الاستعانة بوسيط مالى البنك مثلا فى اصدار شهادات الاسهم ويتم ذلك بموافقة من مجلس الادارة .

ومن السجلات التى تستخدم فى تسجيل اصدار الاسهم : سجل حملة الاسهم ويحتوى على بيانات كافية عن حملة الاسهم (بصفة خاصة الاسهم الاسمية) مثل اسمائهم ، عناوينهم ، عدد الاسهم التى يمتلكونها ، توزيعات الارباح عليهم ، ويتضمن بيانات الشهادات المصدرة . ومن السجلات الاخرى الهامة فى الرقابة الداخلية على رأس مال الاسهم دفتر يومية تحويلات الاسهم ، ملف ايصالات استلام شهادات الاسهم ، دفتر نماذج توقيعات حملة الاسهم ، ويجب ان تكون هذه السجلات تحت

رقابة مباشرة لاحد المديرين التنفيذيين (مدير الاموال مثلا أو السكرتير العام للشركة) ولا تكون فى متناول اى من الموظفين وبالإضافة الى هذه السجلات يستخدم حساب لرأس المال بالاستاذ العام ، وعند تحصيل قيمة الاسهم على اقساط يتم الاستعانة بحسابات وسيطة لهذه الاقساط يسجل بها استحقاق القسط وتحصيله . ولتحقيق فعالية المقارنات التى تتم بين سجل حملة الاسهم وسجل شهادات الاسهم فيجب الا يحتفظ بهما فى عهدة موظف أو مدير واحد وغالبا مايتم الاحتفاظ بسجل حملة الاسهم (باعتباره استاذ مساعد لرأس مال الاسهم) بالادارة المحاسبية ، ويجب ان يتم التسجيل بهذه الدفاتر بناء على مستندات معتمدة (اخطارات البنك ، بيان معتمد بالشهادات المصدرة وعدد قيمة الاسهم بكل منها...) .

٢ - اجراء المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الالتزام بالاجراءات التى وردت بالتصريح الخاص باصدار الاسهم ، ويتم بصفة دورية فحص شهادات الاسهم المصدرة من واقع الكعوب الخاصة بها واعداد قائمة بها للمطابقة مع المسجل بسجل حملة الاسهم وحساب رأس المال بالاستاذ العام . وعند تحصيل قيمة الاسهم على اقساط يجب مراجعة حسابات الاقساط التى يتم توسيطها فى ضوء الاشعارات الواردة من البنك بخصوص الاكتتابات فى الاسهم المطروحة للاكتتاب العام ، وقرارات مجلس الادارة المتعلقة بعملية تخصيص هذه الاسهم ، وقيمة كل قسط ، والاشعارات الخاصة بتحصيل الاقساط ومايرحل بحساب رأس المال بالاستاذ العام . وفى حالة اصدار الاسهم بعلاوة اصدار يتم التحقق من ان المبالغ التى تم ترحيلها لحساب علاوة الاصدار تعادل (عدد الاسهم المخصصة x قيمة العلاوة للسهم الواحد) . وعند قبول اصول ثابتة أو

اي صورة اخرى لسداد الاسهم العينية يجب الرجوع الى محاضر لجان التقييم لهذه الاصول للتحقق من ان القيمة المقدرة والمعتمدة لهذه الاصول تغطي قيمة الاسهم العينية الخاصة بها . كما يتم مراجعة ايصالات استلام شهادات الاسهم مع كعوب هذه الشهادات والمحاسبة عن التسلسل الرقعى لهما .

ثانيا : الرقابة الداخلية على توزيعات الارباح :

ينتج الربح عن مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية (السنة المالية) بالنفقات التى تخص هذه الفترة . ويحتوى الفكر المحاسبى على مبادئ ومعايير يسترشد بها للاعتراف بتحقيق الايراد . وتشير مبد أى التحقق الى الاغراض العريضة التى يجب اخذها فى الاعتبار عند تحديد الايرادات المحققة ، بينما تشير المعايير الى الاختبارات العملية للتحقق والتى يمكن استخدامها لتحديد ما اذا كانت الاغراض العريضة تم استيفاؤها (١) . وتشمل مبادئ التحقق مبد أى التحديد الموضوعى ، والاستمرارية ، حيث لايعتبر الايراد محققا الا اذا امكن قياسه بشكل يبعد عن التحيز الشخصى ، وفى حالة وجود مخاطر تؤدى الى الغاء الايراد المحقق او جزء منه فى المستقبل المنظور يتعين ان يتم تكوين مخصصات كافية لمواجهة هذه المخاطر (مثلا مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها) تعتبر من البنود الواجب تحميلها على هذه الايرادات . ويستند الى ظواهر مختلفة (ظاهرة البيع ظاهرة الانتاج ، ظاهرة نسبة الاتمام ، ظاهرة التحصيل) كمعايير يسترشد بها فى الاعتراف بتحقيق الايراد . ويتوقف استخدام اى من هذه الظواهر على طبيعة السلعة أو الخدمة التى تقدمها المنشأة ومدى توافر اداة كافية وموثوق بها للاعتراف بتحقيق الايراد . وتمثل التكلفة فى الفكر المحاسبى تضحية يمكن التعبير عنها

(1) John W. Coughlan, " Guide to Contemporary Theory of Accounts " Prentice - Hall, INC., Englewood Cliffs, (N.J., 1968), P. 265.

بوحداث نقدية تتحملها الوحدة المحاسبية فى سبيل الحصول على سلعة أو خدمة . ويرى جونر Jones ان الدورة المحاسبية بخصوص التكاليف تتكون من ثلاث خطوات :

- الاستحواذ على الاصول بما فيها وحدات الخدمة مثل العمل والتي يجب ان ينظر اليه كاصل .
- تحول هذه التكاليف من خلال الوحدة المحاسبية (المنشأة) نتيجة لمزاولة النشاط .
- الاحالة النهائية لهذه التكاليف الى مصروفات ، اى تكاليف البحث عن او الحصول على الايرادات (١) .

وطبقاً لذلك فان قيمة السلع والخدمات لحظة الحصول عليها تعبر عن اصل مما يفسر مفهوم التصاق التكلفة Cost attach ، وان كان هناك خلاف على اعتبار كل هذه السلع والخدمات بمثابة اصل تبعا للمنهج التكاليفى الذى تسير عليه المنشأة (تكاليف اجمالية ، تكاليف حدية . تكاليف معيارية ، نظرية الطاقة المستغلة) . ويرتبط بمفهوم التصاق التكلفة ، والذى يعتمد على فرض استمرار المنشأة ، ضرورة تحديد القدر المستنفذ من التكاليف فى كل فترة مالية لمقابلته مع ما يتحقق من ايرادات خلال تلك الفترة . ويمكن التفرقة بين مجموعتين من بنود التكلفة :

- بنود تكلفة تستفيد منها فترة مالية واحدة ويتم تسجيل استحقاقها لحظة الحصول عليها ، وتعتبر مستنفذة وواجبة التحميل بكامل قيمتها على ايرادات الفترة .
- بنود تكلفة تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية ، وبالتالي يتعين تحديد الجزء المستنفذ منها خلال كل فترة مالية باستخدام طرق معينة (مثل الطرق المتبعة

(1) Ralph C. Jones, " Some Aspects of Costs" as edited by A. Zeff and F. Keller in, " Financial Accounting Theory" , Part I, McGraw - Hill Book Co., (N.Y. 1964), P.52

فى قياس الاهلاك السنوى باعتباره الجزء المستنفذ من الاصل الثابت خلال الفترة المالية) وتحمله على ايرادات هذه الفترة .

وبمقابلة النفقات التى تخص الفترة المحاسبية بالايرادات المرتبطة بهذه الفترة ينتج رقم الربح او الخسارة . والاصل ان الربح يعتبر من حق اصحاب رأس المال كما أن عليهم تحمل اى خسارة .

وفى شركات الاشخاص ينص عقد الشركة على كيفية توزيع الربح أو الخسارة الناتجة فيما بين الشركاء . بينما تتدخل قوانين الشركات والجميعيات التعاونية فى كيفية التصرف فى هذا الربح (١) . وتشترك هذه القوانين (سواء بالقطاع العام أو القطاع الخاص) فى ضرورة احتجاز جزء من الارباح المحققة فى صورة احتياطات لدعم المركز المالى للوحدة وتوزيع جزء آخر على الادارة والعاملين واصحاب رأس المال .

وطبقا لذلك فان الجزء المحتجز من الارباح يتم خصمه من حساب توزيع الارباح والخسائر وترحيله لحسابات الاحتياطات التى يحددها القانون وتلك التى يتضمنها النظام الأساسى أو الداخلى للوحدة . ومن ثم سوف تقتصر هنا على الرقابة الداخلية على الجزء الموزع من هذه الارباح فى الشركات المساهمة والتى يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية

يجب ان يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح بصرف الأرباح ، صرف الأرباح ، الاثبات بالدفاتر .

(١) انظر على سبيل المثال :

- أ - القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية التى صدرت سنة ١٩٨٢ .
- ب - قانون تنظيم قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .
- ج - قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨١ للتعاون الاسكانى .
- د - قانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨٠ للتعاون الزراعى .

ويقترح مجلس الإدارة كيفية توزيع الأرباح طبقاً للقانون والنظام الأساسي للشركة ويجب أن يعتمد هذا الاقتراح من الجمعية العمومية للمساهمين أصحاب (رأس المال) . وبعد إقرار الجمعية العمومية لاقتراح توزيع الأرباح يتولى مجلس الإدارة مهمة التصريح بصرف الجزء الموزع من الأرباح . ويحدد بهذا التصريح قيمة الربح للسهم وموعد صرف الأرباح .

وكأجراء رقابى مفضل يتم توسط مؤسسة مالية (البنك مثلاً) فى صرف الأرباح حيث يودى ذلك الى تخفيض ملحوظ فى احتمالات الغش والاطفاء المرتبطة بتوزيع الأرباح . وقد لاتستعين بعض الشركات بخدمات البنك فى هذا المجال ، وفى هذه الحالة تسند مسئولية صرف الأرباح الى مدير الاموال بالشركة . وبخصوص الجزء الموزع على حملة الاسهم يتم الاستعانة بسجل حملة الاسهم فى توزيع الأرباح المستحقة لكل منهم .

وتسند مسئولية الاثبات بالدفاتر الى الادارة المحاسبية بالشركة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

بالاضافة الى ما تقدم أعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بتوزيع الأرباح ، تتطلب حماية الاصول فتح حساب مستقل بالبنك لتوزيع الربح ، وفى حالة عدم الاستعانة بالبنك يفضل استخدام شيكات مميزة بلون مخالف عن الشيكات العادية للشركة وذات أرقام سلسلة لتوزيع الأرباح على مستحقيها . وقد لايتقدم المستفيدون لصرف أرباحهم خلال المدة المحددة لذلك ، وفى هذه الحالة يجب استعادة المبالغ المتبقية بحساب توزيع الأرباح فى البنك وتظل بحساب دائن توزيعات .

ويستخدم مشروع توزيع الأرباح المعتمد فى اجراء قيد لاستحقاق

الجزء الموزع وتعليه الجزء المحتجز على حسابات الاحتياطات الموضحة
بالمشروع . كما تستخدم اشعارات البنك بخصوص الارباح الموزعة فى
اثبات قيد صرف هذه الارباح .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة مشروع توزيع الارباح للتحقق
من مطابقته لما ينص عليه القانون والنظام الاساسى للشركة فيما يتعلق
بتوزيع الارباح كما تتم مراجعة القيود المحاسبية الخاصة
بتوزيع الارباح بعد اعتماد مشروع التوزيع ، والتحقق من ان قيمة الشيك
(أو الشيكات) الصادرة لصرف الجزء الموزع من الارباح تعادل ما جاء
بمشروع التوزيع المعتمد ومتابعة عملية الصرف من خلال مراجعة
اشعارات البنك . كما يتم التحقق من ان الجزء الموزع لحملة الاسهم
يعادل (عدد الاسهم المتداولة طبقا لسجل حملة الاسهم وسجل شهادات
الاسهم x النصيب المعتمد من الربح للسهم) ، وأن الارباح التى لم يتقدم
اصحابها لصرفها خلال المدة المحددة لذلك لازالت بحساب دائن
توزيعات .

الفصل الثامن

تقييم نظم الرقابة الداخلية على العمليات

مع تطور حجم المنشآت والتوسع فى عملياتها المالية أصبح فحص كافة هذه العمليات يحتاج الى جهد ووقت كبير الأمر الذى ترتب عليه اتجاه المراجعون نحو الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وبعض الاساليب الاختصاصية كنسلوب العينات فى تنفيذ عملية المراجعة . وحتى يتسنى للمراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية يتعين عليه ان يقوم بدراسة وتقييم هذا النظام ومدى التزام المنشأة محل المراجعة بتطبيقه لتقرير مدى فعالية هذا النظام ومن ثم امكانية الاعتماد عليه فى تنفيذ عملية المراجعة وتمر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بخطوات متتالية على النحو التالى :

- ١ - الدراسة والتقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية .
 - ٢ - الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية .
 - ٣ - اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .
 - ٤ - التقرير عن نظام الرقابة الداخلية .
- وتتناول فيما يلى كلام من هذه الخطوات .

أولاً : الدراسة والتقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية :

يهدف المراجع من هذه الدراسة والتقييم الى التعرف على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة وكيفية تدفق العمليات المالية من خلال هذا النظام ، وفى سبيل تحقيق ذلك يعتمد المراجع على خبراته السابقة عن طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة والعلاقات التنظيمية القائمة بها ، بالإضافة الى المشاهدة والاستفسار وفحص أوراق العمل لهذه المنشأة عن الفترات السابقة اذا كان قد سبق له مراجعة عملياتها . أما فى حالة تنفيذ المراجعة للمرة الأولى فى هذه المنشأة فان الأمر يتطلب من المراجع الحصول على وثائق مكتوبة عن نظام

الرقابة الداخلية بها ، ومن أمثلة هذه الوثائق الخريطة التنظيمية ، خرائط التدفق ، ودليل الاجراءات .

وتوضح الخريطة التنظيمية الادارات الرئيسية بالمنشأة والأقسام التابعة لكل منها مما يساعد المراجع فى التعرف على مدى الفصل بين المسئوليات الوظيفية كما يبين دليل الاجراءات كيفية تدفق العمليات المالية للمنشأة والمسئولية عن التصريح بهذه العمليات وتنفيذها ، والمحاسبة عنها .

وفى ضوء هذه الدراسة والتقييم ، وقياسا على خصائص ومقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية ، يقرر المراجع مدى كفاية الضوابط القائمة فى هذا النظام ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه فى تنفيذ عملية المراجعة وذلك بعد التحقق من الالتزام بتطبيق هذه الضوابط .

ثانيا : الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية

إذا توصل المراجع - فى ضوء دراسته المبثية لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة - الى قرار بإمكانية الاعتماد على هذا النظام فان الامر يتطلب الدخول فى دراسة تفصيلية لهذا النظام ومايتفرع عنه من نظم للرقابة على ممتلكات والتزامات هذه الوحدة ومايرتبط بها من مصروفات وايرادات . وفى هذه الدراسة التفصيلية يتحقق المراجع من مدى كفاية الضوابط الداخلية التى يستند عليها كل نظام من الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاخطاء التى يمكن حدوثها فى كل من هذه الانظمة الفرعية .

ومن ناحية اخرى اذا وجد المراجع ان نظام الرقابة الداخلية ينطوى على نقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري فى بقة البيانات المحاسبية ومن ثم عدالة عرض القوائم المالية ، فان الامر لايتطلب اى دراسة تفصيلية لهذا النظام وعلى المراجع فى هذه الحالة ان يقرر احد امرين :

١ - ان يستمر فى عملية المراجعة اذا كان بإمكانه تعويض القصور - أو نقاط

الضعف - فى نظام الرقابة الداخلية بفحص شامل للعمليات التى تتأثر بهذا القصور ، وابداء اى تحفظات قد يراها ضرورية فى تقرير المراجعة .

٢ - أو ان ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن ابداء الرأى اذا كانت نقاط الضعف فى النظام بالدرجة التى تجعل هذا النظام وكأنه غير موجود ومن ثم تؤثر بشكل جوهري فى مدى عدالة عرض القوائم المالية للوحدة محل المراجعة .

ثالثا : اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

اذا اسفرت الدراسة الاولى والتفصيلية لنظام الرقابة الداخلية عن لمكانية الاعتماد على هذا النظام فى تنفيذ عملية المراجعة ، فان الامر يتطلب من المراجع اجراء اختبار للتحقق من مدى التزام ادارة المنشأة والعاملين بها بالضوابط الرقابية الموضحة بالنظام الموضوع للرقابة على عمليات هذه المنشأة .

ويهدف اختبار الالتزام بالرقابة الداخلية Compliance Test الى التاكيد من ان الضوابط الرقابية المطبقة بالفعل تتفق مع تلك الموضحة بدليل الاجراءات والوثائق الاخرى التى قدمتها ادارة المنشأة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية بهذه المنشأة .

ويمكن التحقق من الالتزام ببعض الضوابط الداخلية عن طريق المشاهدة الشخصية للمراجع ومثال ذلك الالتزام بالفصل بين المسؤوليات الوظيفية . وقد يتطلب التحقق من هذا الالتزام ان يأخذ المراجع عينة من العمليات المالية ويتتبعها من خلال النظام القائم بالفعل والتعرف على الضوابط التى تمر بها هذه العمليات ومدى توافقها مع تلك الموضحة بدليل الاجراءات المقدم له من ادارة المنشأة ، فاذا افترضنا ان نظام الرقابة الداخلية للمبيعات الآجلة وفقا لدليل الاجراءات فى احدى المنشآت يحتوى على الضوابط والاجراءات الرقابية التالية :

- الفصل بين مسئولية التصريح بالبيع الآجل (مدير الائتمان) ، تسليم البضاعة ، الاثبات بالدفاتر ، تحصيل قيمة المبيعات من العملاء .
- يتم تحرير فواتير البيع من واقع اوامر البيع المعتمدة من مدير الائتمان ويرفق بها اذن تسليم الاصناف المباعة للعميل .
- يتم اثبات المبيعات الآجلة فى يومية المبيعات الآجلة والترحيل من واقع الفواتير مباشرة لدفتر استاذ مساعد العملاء .
- ويمكن ان يتم اختبار الالتزام بهذه الاجراءات والضوابط بأخذ عينة من فواتير البيع والتحقق مما يلى :
- مشاهدة العاملين فى اداء واجباتهم للتحقق من الالتزام بالفصل بين الواجبات الوظيفية الموضحة بدليل الاجراءات .
- مطابقة كل فاتورة مع أمر البيع واذن تسليم البضاعة المقابلان لهذه الفاتورة.
- التحقق من وجود توقيع مدير الائتمان على امر البيع المرفق مع الفاتورة.
- تتبع اثبات هذه الفواتير فى يومية المبيعات وترحيلها فى دفتر استاذ العملاء.

ويمكن ان يؤدى اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الى احد النتائج

التالية:

- ١ - ان نظام الرقابة الداخلية المطبق بالفعل يتفق مع ماهو موضح بخصوص هذا النظام بالخريطة التنظيمية ودليل الاجراءات المقدم للمراجع من ادارة المنشأة . وفى هذه الحالة يحتاج المراجع الى اختبارات محدودة للعمليات والقوائم المالية لابداء رأيه عن مدى عدالة عرض هذه القوائم .
- ٢ - ان نظام الرقابة الداخلية يبدو مقنعا وفقا للدراسة والتقييم المبدئى الا انه لا يطبق بالفعل (قصور فى الالتزام) ، وهذا الوضع يقود المراجع الى

التساؤل : هل هذا القصور يمكن ان يترتب عليه اخطاء جوهرية تؤثر فى عدالة عرض القوائم المالية ؟ فإذا كانت الاجابة عن هذا التساؤل بالنفى يمكن للمراجع ان يغض نظره عن هذا القصور فى الالتزام ودون ما حاجة الى التوسع فى اختبارات المراجعة . أما اذا كان هذا القصور يمكن ان يؤدي الى اخطاء جوهرية ولكن ما هو مطبق لا يبعد كلية عن الضوابط الموضوعية فيتعين على المراجع ان يتوسع فى الاختبارات لتعويض مثل هذا القصور .

٣ - اذا كان نظام الرقابة الداخلية يعتبر مقنعا بدرجة معقولة ولكن لا تلتزم المنشأة بتطبيق هذا النظام كلية ، فان الامر يتطلب من المراجع ان يبدى رأيا محتفظا عن القوائم المالية لهذه المنشأة أو ان ينسحب من عملية المراجعة .

ويستخلص مما سبق انه استنادا الى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بهذا النظام يصبح المراجع فى وضع يمكنه من اجراء حكمين بخصوص عملية المراجعة أولهما : يتعلق بقدر ادلة الاثبات التى يتعين على المراجع تجميعها للتحقق من ارصدة الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية . وثانيهما : ويعتبر منتج عرضى (ثانوى) By - Product لعملية المراجعة ويتعلق بمدى جوهرية نقاط الضعف التى اكتشفها المراجع فى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الامر الذى يحدد مدى ضرورة التقرير عن هذه النقاط لادارة المنشأة . وقد يبدى المراجع رايه بخصوص تحسين نظام الرقابة الداخلية على الرغم ان ابداء هذا الرأى ليس مطلوبا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

رابعا : التقرير عن نظام الرقابة الداخلية

قد يكلف المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير بخصوص هذا النظام كمهمة مستقلة عن تنفيذ عملية المراجعة . وقد تكون دراسة وتقييم نظام

الرقابة الداخلية جزءاً من تنفيذ عملية المراجعة ، وفى هذه الحالة يعتبر التقرير عن هذا النظام بمثابة منتج عرضى (ثانوى) لعملية المراجعة .

ولا يعتبر التقرير عن نظام الرقابة الداخلية جزءاً من مسئوليات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وإنما يمكن النظر اليه كخدمة اضافية يقدمها المراجع لإدارة المنشأة . وغالباً ما يتطلب الأمر تقديم مثل هذا التقرير فى حالة وجود نقاط ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة محل المراجعة يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على القوائم المالية التى تعدها إدارة هذه المنشأة . ويتم إبلاغ إدارة المنشأة عن نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية إما شفاهة أو فى صورة خطاب يوجه لمدير المنشأة أو رئيس مجلس إدارتها ، وإن كان من المفضل أن يكون التقرير عن هذه النقاط فى شكل مكتوب .

ويتضمن الخطاب (التقرير) الذى يقدم للإدارة فى هذا الشأن نقاط أساسية معينة من أبرزها الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية ، والمحددات على مثل هذا التقييم باعتباره مجرد جزء من تنفيذ عملية المراجعة ، ثم عرض لنقاط الضعف فى النظام ومدى تأثيرها على القوائم المالية وبالتالي تقرير المراجعة . ويجب أن يحتفظ المراجع بنسخة من هذا التقرير لمتابعة الخطوات التصحيحية التى قد تتخذها إدارة المنشأة لمعالجة هذه النقاط خلال فترة المراجعة التالية .

الباب الخامس

الأنساب الفنية للمراجعة

الفصل الاول أدلة الاثبات فى المراجعة

اولا : طبيعة أدلة الاثبات فى المراجعة

تعرف أدلة الاثبات - بصفة عامة - بأنها تلك البيانات والمعلومات والحقائق التى يستند اليها الفرد فى حكمه واستنتاجاته عن قضية أو موضوع معين .

فى مجال المراجعة تعرف أدلة الاثبات بالمعلومات والحقائق التى يستند اليها المراجع فى تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة فى ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها . وطبقا لمعايير العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة يتعين على مراجع الحسابات أن يحصل على أكبر قدر ممكن من دلة الاثبات حتى يتسنى له تكوين رأى سليم من الناحية المهنية عن مدى دلالة وصدق الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة .

ثانيا : خصائص أدلة الاثبات فى المراجعة

يقتضى الأمر أن تتوافر لأدلة الاثبات فى المراجعة خاصيتين أولهما :
ان تكون كافية ، وثانيهما : أن تفى بالفرض المستخدمة من أجله .

١ - أن تكون أدلة الاثبات كافية Sufficiency of Evidence

عندما تكون أدلة الاثبات التى يحصل عليها المراجع بالقدر الكافى والضرورى لتدعيم رأيه عن القوائم المالية المنشورة فان خاصية الكفاية فى هذه الأدلة يتم استيفائها . ونظرا لأن عملية المراجعة غالبا ماتم باستخدام عينات^(١) من بيانات البنود

(١) سوف نتناول اسلوب العينات بالفصل التالى .

الظاهرة بالقوائم المالية فإن التساؤل الذى يتبادر للقارئ ما هو القدر الكافى من أدلة الاثبات ، والى أى مدى يكون حجم العينة ملائما لدعم رأى المراجع . بالرجوع الى معايير المراجعة - السابق عرضها - نجد أن هذه المعايير لم تضع حدودا لمعنى القدر الكافى من أدلة الاثبات كما أن تحديد حجم العينة يترك للتقدير الشخصى للمراجع فى ضوء واقع وظروف كل منشأة ، لذلك ما يمكن أن نقدمه فى هذا الصدد هو الاعتبارات التى يمكن أن تساعد المراجع فى اتخاذ مثل هذه القرارات أى اعتبارات تحديد القدر الكافى من أدلة الاثبات وحجم العينة وهى :

- (أ) طبيعة البند محل الفحص .
- (ب) الأهمية النسبية للأخطاء الممكن حدوثها فى البند محل الفحص .
- (ج) درجة المخاطرة المحيطة بالبند محل الفحص .
- (د) نوع الأدلة المتاحة للمراجع ومدى ملائمة استخدامها للبند محل الفحص .
- (هـ) تكلفة الحصول على الدليل ومدى تأثيره فى تكوين رأى المراجع بما يتفق وقواعد الأمانة المهنية فى أداء مهمته .

٢ - أن تفى أدلة الاثبات بالفرض Competency of Evidence عندما تكون أدلة الاثبات صالحة وملائمة وموضوعية لفحص بند معين من بنود الحسابات فإنها تصبح وافية بالفرض وتشير صلاحية دليل الاثبات الى نوعية الدليل ومدى تأثيره فى رأى المراجع واستنتاجاته ، فإذا كنا بصدد فحص حساب أى أصل من الأصول الملموسة (كالمخزون مثلا) فإن رؤية المراجع للمخزون على الطبيعة بالمخزن يعطى للمراجع القناعة بوجود هذا الأصل . وتشير ملائمة دليل الاثبات الى ارتباط هذا الدليل بالبند محل الفحص ، فلكى تتحقق المراجع من وجود حسابات العملاء (أى التحقق من أرصدة العملاء الظاهرة بميزانية المنشأة) يمكن للمراجع أن

يحصل من العملاء على مصادقات مباشرة عن مديونياتهم للمنشأة ، ولكي يتحقق المراجع من ملكية أصل ثابت للمنشأة يمكنه الحصول على شهادات من الغير (كشهادة من الشهر العقاري عن ملكية الأرض أو العقار) تؤكد ملكية هذا الأصل للمنشأة . وتشير موضوعية دليل الإثبات الى عدم تأثره بشخص المراجع بمعنى انه لو عرض نفس الدليل على أكثر من مراجع لوصلوا الى نفس الاستنتاجات ، فالمستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومحاضر فحصها واستلامها وانون الصرف الصادرة لسداد قيمتها في مجملها تعطى القناعة لأي مراجع بحدوث عملية الشراء وجديتها .

ثالثا : أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

يمكن تصنيف أدلة الإثبات في المراجعة بصفة عامة الى ثلاثة أنواع أساسية هي :

١ - أدلة اثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة وتشمل هذه الأدلة دفاتر وسجلات المنشأة والتي تم إعداد القوائم المالية على أساسها (دفاتر يومية ، دفاتر أستاذ ، سجلات مساعدة) ، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة لبعض العمليات مثل فواتير البيع ، كشوف المرتبات والاجور ، انون صرف وتحصيل النقدية ، انون الاضافة والصرف بالمخازن ، نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة ، الشهادات والاقراءات التي يحصل عليها المراجع من ادارة المنشأة ، قرارات مجلس ادارة الوحدة .

٢ - أدلة اثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية

وتشمل هذه الأدلة أوامر البيع الواردة من العملاء ، وفواتير الشراء الواردة من الموردين ، كشوف حسابات البنوك التي تتعامل معها الوحدة ، بوالص التأمين على الأصول والواقع أن اعداد هذه الادلة خارج المنشأة تزيد من درجة اعتماد المراجع عليها في

فحصه وإن كان احتفاظ المنشأة بها يقلل نسبيًا من هذه الدرجة .

٣ - أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل

وتشمل هذه الأدلة الشهادات والقرارات الواردة من المتعاملين مع المنشأة والتي تصل منهم بشكل مباشر للمراجع ، العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه ، التحقق من الوجود الفعلى للأصول الملموسة والذي يتم تحت إشراف المراجع أو بحضور أحد مساعديه .

من الطبيعي أن يفضل المراجعون النوع الثالث من أدلة الإثبات الأمر الذي قد يدعونا إلى اعتبار هذا النوع من أدلة الإثبات بمثابة النوع الرئيسي لهذه الأدلة وإن كانت هناك مواقف وعمليات عديدة يعتمد فيها المراجع على أكثر من نوع من أدلة الإثبات المشار إليها .

رابعاً : الأساليب الفنية لتجميع أدلة الإثبات فى المراجعة

تضمن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني للمراجعة (١) يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والتي تفي بالفرض عن طريق الجرد الفعلى ، الفحص المستندى ، المصادقات ، الملاحظات والاستفسارات حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه فى القوائم المالية . والواقع أن الأساليب الثلاث الأولى (الجرد الفعلى ، الفحص المستندى ، والمصادقات) يمكن أن توفر للمراجع فى حد ذاتها أدلة اثبات قوية ويمكن ان نطلق عليها الأساليب الفنية الرئيسية ، بينما يندرج الأسلوب الرابع (الملاحظات والاستفسارات) بالإضافة إلى أساليب أخرى تحت ما يمكن ان يسمى بالأساليب الفنية المساعدة . نظراً لأن استخدامها يؤدي إلى استخدام واحد أو أكثر من الأساليب الرئيسية لتكوين رأى المراجع .

(١) أنظر قائمة معايير مراجعة القوائم المالية بالولايات المتحدة الأمريكية بالباب الأول من هذا الموقف .

١ - الأساليب الفنية الرئيسية للحصول على أدلة الإثبات

تشمل هذه الأساليب الجرد الفعلى ، الفحص المستندى

المصادقات .

Physical Inspection

أ - الجرد الفعلى

يستخدم هذا الأسلوب للتحقق من الوجود الفعلى للأصول الملموسة (مثل الأصول الثابتة الملموسة كالسيارات ، الأثاث ، الاراضى ، العقارات ، الآلات والمعدات أو المخزون بأنواعه ، أوراق مالية أوراق قبض ، نقدية بالخرزينة ، التى تكون فى حيازة المنشأة . فإذا استطاع المراجع معاينة الأصل موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فإن ذلك يجعله على قناعة بوجود هذا الأصل . ويستلزم استخدام هذا الأسلوب اتباع ترتيبات معينة بين المراجع والمنشأة لتنفيذ عملية الجرد .

وفترض فى استخدام هذا الأسلوب أن المراجع يكون على دراية كافية بنشاط المنشأة والأصول المستخدمة فيه ، غير أنه فى بعض الأنشطة يلزم توافر خبرات خاصة للوقوف على الحصر العينى للأصول ومدى سلامتها وفى هذه الحالة يستطيع المراجع ان يسترشد بأهل الخبرة فى هذا المجال من خارج المنشأة اذا أمكن أو من داخلها أسلوب الجرد الفعلى يوفر لنا أحد أدلة الإثبات الأساسية هو الوجود الفعلى للأصل الملموس لكنه لا يعطينا أى معلومات اضافية عن ملكية هذه الأصول أو تقييمها .

Vouching

ب - المراجعة المستندية :

يعتبر هذا الأسلوب من أهم الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات فى المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أداء المراجعة المستندية حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التى تمت بالمنشأة على مدار فترة المراجعة والقيود المحاسبية الخاصة بهذه الأحداث

والتصرفات والتي تستمد منها الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة .
ويطلق اصطلاح مسار المراجعة Audit Trail على الدورة المحاسبية
للمستندات (المستندات المؤيدة للعمليات - قيدها بدفاتر اليوم - ترحيلها
لدفاتر الاستاذ العام والمساعدة) وتتبع هذه الدورة يعطى للمراجع قناعة لدى
دلالة وصحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للمنشأة .

المراجعة المستندية تتطلب أن يفحص المراجع المستند ذاته للتحقق من أنه
باسم المنشأة ، ويخص السنة المالية محل الفحص ، وأنه مستند لعملية حقيقية
وليس مستنداً وهمياً وهو ما يستدعى الربط بين المستندات المختلفة للعملية ،
على سبيل المثال في مراجعة المشتريات يتم فحص فواتير الشراء الواردة من
المورد مع أوامر الشراء الصادرة من المنشأة للمورد مع محاضر فحص
واستلام البضاعة الواردة وانون اضافتها للمخازن حيث أن تطابق هذه
المستندات يقنع المراجع بجدية العملية وأنها حقيقية .

وفى المثال السابق بعض المستندات خارجية (فاتورة الشراء) وبعضها
نشأ داخل المنشأة (مستندات داخلية) ، ويفضل المراجع دائماً المستندات
الخارجية نظراً لأنها تتمتع بحجية أكبر ، ومع ذلك فإن توافر مستندات
خارجية وداخلية لنفس العملية يعد أمراً مقبولاً فى الممارسة العملية ، وفى
بعض المواقف قد لايتوافر للمراجع سوى مستندات داخلية وفى هذه الحالة
فانه يلجأ الى دليل أو أدلة اثبات أخرى تؤيد مثل هذه المستندات أو تلتفى
حجيتها اى يثبت أنها مستندات وهمية .

فى المنشآت الكبرى حيث يستخدم كم هائل من المستندات يصبح الفحص
الشامل للمستندات أمراً صعباً ومكلفاً بالنسبة للمراجع وبالتالي تكلفه عملية
المراجعة والانتخاب التى يطالب بها العميل ، والواقع أن استخدام الأساليب
العلمية المتاحة كأسلوب العينات الاحصائية يساعدنا فى التغلب على مثل هذه
الأمور .

Confirmations

ج - نظام المصادقات

يستخدم هذا الأسلوب بهدف الحصول على شهادة أو اقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المنشأة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيانات معينة ، ويهتبر هذا المطلوب من الأساليب الفنية الرئيسية نظرا لأنه يوفر أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل مما يزيد ثقته فيها ودرجة اعتماده عليها .

المصادقات التي يحصل عليها المراجع تساعد في التحقق من الوجود الفعلي ، الملكية ، القيمة (كغدادف فرعية للمراجعة تساعد في تكوين رأى المراجع) لبعض الأصول غير الموجودة بحيازة المنشأة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك ، أرصدة العملاء ، أوراق القبض أو الأوراق المالية المودعة لدى البنوك التي تتعامل معها المنشأة ، المخزون المملوك للمنشأة لدى الغير ، وكذا بعض الالتزامات القائمة على المنشأة لمورديها أو في صورة أوراق دفع أو تسهيلات من البنوك .

يمكن التمييز بين نوعين أساسيين للمصادقات هما المصادقات الإيجابية Positive Requests ، والمصادقات السلبية Negative Requests .
في المصادقات الإيجابية يتطلب الأمر ورود زد من الطرف المرسل اليه المصادقة سواء كان هذا الرد بالموافقة على الرصيد أو بعدم الموافقة عليه ، ولذا يتعين على المراجع عند استخدام هذا الأسلوب (المصادقات الإيجابية) ان يتابع ورود هذه المصادقات اليه ويكرر طلبها اذا لزم الأمر . ويستخدم هذا النوع من المصادقات في حالة الحسابات الهامة لكبار العملاء أو الموردين أو عندما يصل المراجع الى استنتاج من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية مؤداة وجود أخطاء عديدة في القيد بالدفاتر وبالتالي لا يكون مطمئنا الى سلامة أرصدة الحسابات اي أن هناك درجة عالية من المخاطر تحيط بالبند المطلوب المصادقة عليها بشكل ايجابي .

وفى .. المصادقات السلبية لايتطلب الأمر ضرورة ورود رد من الطرف المرسل اليه المصادقة حيث يعتبر عدم رده عليها خلال فترة معينة بمثابة موافقة ضمنية منه على وجود هذا الرصيد وصحته بالرغم من أن هذا الافتراض ليس بالضرورة ان يكون افتراضا صحيحا فقد يكون عدم الرد من الطرف الآخر راجعا الى اهماله أو عدم وصول المصادقة أساسا اليه .
ويستخدم المراجع هذا الأسلوب بالنسبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة نسبيا لعدد كبير من المتعاملين وأن درجة الخطر المحيطة بهذه الحسابات ضئيلة أو منعدمة .

٢- الأساليب الفنية المساعدة للحصول على أدلة الاثبات :

تشمل هذه الأساليب نظام الملاحظات والاستفسارات ، المراجعة الحسابية ، المراجعة الانتقادية ، الفحص التحليلي للحسابات .

أ - نظام الملاحظات والاستفسارات Observations & Inquiry

تعتبر الملاحظات أسلوب مباشر للحصول على أدلة الاثبات فى المراجعة، فمن الممكن للمراجع أن يلحظ وجود ظاهرة معينة أو أحداث تقع بالمنشأة . غالبا ما يستخدم أسلوب الملاحظات فى التحقق من مدى صلاحية العمليات (أى فحص نظام الرقابة الداخلية) أو اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية على العمليات . ويساعد هذا الأسلوب ايضا فى التحقق من الوجود الفعلى عند ملاحظة المراجع لاجراءات الجرد الفعلى أو عندما يلحظ وجود آلة جديدة بالمنشأة فان هذه الملاحظة تقود الى فحص سجلات الأصول الثابتة للتحقق من اثبات هذه الآلة وحساب الاهلاك المناسب لها عن فترة استخدامها حتى نهاية السنة المالية ، ويعنى ذلك أن الملاحظات غالبا ماتؤدى بالمراجع الى استخدام المراجعة المستندية للتحقق من استيفاء

الأهداف الأخرى لمراجعة البند الذي وردت الملاحظة عنه .

ويقوم نظام الاستفسارات على توجيه المراجع لمجموعة من التساؤلات الى بعض العاملين بالوحدة محل المراجعة ، يستخدم هذا الأسلوب في كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة (التخطيط لعملية المراجعة - دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية - اجراء الاختبارات والحصول على أدلة الاثبات) . هذا الأسلوب يمكن الاعتماد عليه عندما يكون موظفي الوحدة محل المراجعة يتمتعون بالامانة والصدق وبالتالي ثقة المراجع في ردودهم على الاستفسارات ومع ذلك لا يجب ان يستخدم في حد ذاته حيث يجب دعمه بالأساليب الرئيسية للحصول على أدلة الاثبات .

ب - المراجعة الحسابية : Recomputation

يستخدم هذا الأسلوب للحصول على دليل اثبات حول دقة العمليات الحسابية وبصفة خاصة للتحقق من سلامة عمليات الجمع والترحيل وترصيد الحسابات المختلفة على سبيل المثال العمليات الحسابية المتعلقة بالاهلاكات ، الدين المشكوك في تحصيلها ، المصروفات والايرادات المقدمة أو المستحقة تجميع أرصدة مفردات الحسابات الفرعية ومقارنة مجموعها مع رصيد الحساب الاجمالي للرقابة عليها . المراجعة الحسابية غالبا مايصاحبها استخدام أحد الأساليب الفنية الرئيسية كالمراجعة المستندية أو المصادقات أو الجرد الفعلى .

ج - المراجعة الانتقادية : Scanning

يقوم هذا الأسلوب على التمعن في الأرقام التي تتضمنها الحسابات المختلفة والنظرة الفاحصة الدقيقة للمراجعة واحساسه بالأرقام ، والتي يمكنه من خلالها اكتشاف الامور الشاذة أو غير الطبيعية . وفي هذا الأسلوب يستخدم المراجع خبراته ومواهبه الخاصة ومعلوماته

المحاسبية فى اجراء عملية الفحص فاذا كان رقم الاهلاك السنوى فى الوحدة محل المراجعة يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ولم تحدث اضافات أو استبعادات للأصول الثابتة خلال العام ولم تغير الوحدة من الطريقة المتبعة فى قياس الاهلاك فان زيادة أو نقص قيمة الاهلاك السنوى عن مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه يلفت نظر المراجع الى حدوث خطأ معين فى قياس الاهلاك أو وجود اضافات أو استبعادات لم تسجل بالدفاتر وحسب عنها اهلاك ، وكمثال آخر اذا كانت الوحدة تسدد قيمة مشترياتها من أحد الموردين آخر كل شهر فان وجود رصيد دائن لهذا المورد فى تاريخ نهاية السنة المالية يمكن أن يلفت نظر المراجع لوجود أمر غير عادى فيما يتعلق بالسداد لهذا المورد ويمكن ان يؤدى ذلك الى استخدام أساليب اخرى كالاستفسارات أو المراجعة المستتية للمعاملات مع هذا المورد .

د - الفحص التحليلى للحسابات Analytical Review

يستخدم هذا الأسلوب للحصول على دليل اثبات للأمور غير العادية مثل أسلوب المراجعة الانتقائية . ويمكن ان يستخدم المراجع هذا الأسلوب فى المراحل المختلفة للعمل الميدانى لأداء عملية المراجعة ، فعند التخطيط لعملية المراجعة يمكن ان يستفيد المراجع من هذا الأسلوب فى تحديد البنود التى تحتاج لمزيد من الاهتمام ، وعند تجميع أدلة الاثبات يمكن الاستفادة بهذا الأسلوب فى تعزيز الأدلة التى تم الحصول عليها فعلى سبيل المثال بعد اجراء الاختبارات الأساسية على ايراد المبيعات وتكلفة المبيعات من المفيد أن يتم تحليل هذين الحسابين على أساس شهرى مثلاً والربط النسبى بين مبيعات كل شهر وتكلفة المبيعات فى ذات الشهر حيث تكون هناك علاقة شبة ثابتة تقريبا بين هذين البندين ومن ثم فان الزيادة أو النقص غير العادى فى

هذه النسبة يعطى للمراجع مؤشرا عن أمور غير عادية مما يتطلب إعادة فحص المبيعات أو / وتكلفة المبيعات ، أو فحص إيرادات الاستثمارات مع ربطه بتحليل هذه الاستثمارات ، أو تحليل حسابات المدينين وربطه بالقيمة المقدرة لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

خامساً : علاقة أدلة الاثبات باختبارات وأهداف المراجعة :

عند مراجعة أى بند من بنود الحسابات الواردة بالقوائم المالية المنشورة يبدأ المراجع عادة بتحديد أهداف مراجعة هذا البند ثم يحدد الأساليب الفنية التي يمكنه استخدامها لتجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لفحصه ويلى ذلك تحديد الاختبارات المناسبة لمراجعة هذا البند .

الخطوات المنطقية والعملية لتنفيذ عمليات الفحص تبدأ بفحص نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى الوحدة محل المراجعة ، وفى ضوء نتيجة هذا الفحص تبدأ مجموعة من الاختبارات تشمل اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، الاختبارات الأساسية على عمليات الوحدة ، والاختبارات ذات الغرض المزيج .

١ - اختبارات الالتزام Compliance Tests

تهدف هذه الاختبارات الى توفير معلومات للمراجع (أدلة اثبات) بخصوص التزام العاملين بالوحدة محل المراجعة بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية القائم بها والذي قام المراجع بدراسته وتقييمه مكتيبا . ولتحقيق هذا الهدف يختار المراجع عينة من العمليات (عملية شراء ، عملية بيع ، ...) ويتتبع مسار تنفيذ هذه العملية من بدايتها وحتى اثباتها بالدفاتر والسجلات الرئيسية والمساعدة . فى حالة تطابق خطوات التنفيذ الفعلى مع الخطوات الموضحة بنظام الرقابة الداخلية يتوافر للمراجع دليل اثبات بالالتزام للعاملين بالوحدة بنظام الرقابة الداخلية القائم بها وهو ما يوفر للمراجع معلومات حول صلاحية

واكتمال العمليات كأحد أهداف المراجعة . وفى تطبيق اختبارات الالتزام يمكن للمراجع استخدام بعض الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات لعل أهمها أسلوب الملاحظات والاستفسارات ، أسلوب الفحص المستندى للعمليات .

٢ - الاختبارات الأساسية Substantive Tests

فى ضوء نتيجة اختبارات الالتزام يصبح المراجع فى موقف يمكنه من تحديد مدى وطبيعة الاختبارات الأساسية التى يجريها على عمليات الوحدة محل المراجعة لتوفير معلومات (أدلة اثبات) حول استيفاء الأهداف وراء مراجعة كل بند كالتحقق من وجوده أو حدوثه ، ملكيته ، تقييمه ، التوزيع الزمنى السليم ، الإفصاح المهنى الأمين عن هذا البند بالقوائم المالية . وغالبا يحاول المراجع ان يحصل على معلومات وحقائق (أدلة اثبات) تعطيه قناعة عن تحقيق أكثر من هدف من الأهداف المذكورة أخذا فى الاعتبار طبيعة هذا البند حيث من النادر ان يصل المراجع الى قناعة حول عدالة عرض اى بند لمجرد تحقيق هدف واحد من أهداف مراجعة هذا البند . وفى تطبيق الاختبارات الأساسية يستخدم المراجع العديد من الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات ، مع مراعاة طبيعة البند وملامحة الأسلوب لفحصه ، لعل أهمها أسلوب الجرد الفعلى ، أسلوب المراجعة المستندية ، المصادقات ، الملاحظات والاستفسار ، ومراجعة العمليات الحسابية ، المراجعة الانتقادية ، الفحص التحليلى للحسابات .

٣ - الاختبارات ذات الغرض المزدوج Dual - Purpose Tests

فى النوعين السابقين من الاختبارات لعلنا قد لاحظنا ان اختبارات الالتزام تساعد فى توفير معلومات للمراجع (أدلة اثبات) حول تحقيق هدف صلاحية المعلومات واكتمالها ، بينما تساعد الاختبارات

الأساسية فى توفير معلومات حول تحقيق الأهداف الفرعية الأخرى للمراجعة . الاختيارات ذات الغرض المزيج تهدف الى توفير معلومات للمراجع حول تحقيق الأهداف التى تستخدم فيها اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية . فإذا أدى الاختبار الى توفير معلومات عن مدى صلاحية المعاملات واكتمالها بالإضافة الى هدف آخر كالتحقق من الوجود أو التقييم يمكن أن يطلق عليه اختبار ذات غرض مزيج ، فعندما يتم فحص حسابات المخزون بالربط مع نظام الرقابة الداخلية على المخزون يتوافر للمراجع معلومات حول صلاحية واكتمال العمليات المتعلقة بالمخزون وقيمة هذا المخزون . ويستخدم فى تطبيق هذه الاختبارات بعض الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات لعل أهمها الفحص والمراجعة المستتنية .

وفى ضوء ما تقدم يتضح للقارئ العلاقة الوطيدة التى تربط بين (أهداف المراجعة - اختبارات المراجعة - أدلة الاثبات والأساليب الفنية للحصول عليها) وهو ما يعتبر فى رأينا جوهر العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة .

سادساً : علاقة أدلة الاثبات بالأهمية النسبية والحظر النسبى . يعتبر اصطلاح الأهمية النسبية Materiality من الاصطلاحات شائعة الاستخدام فى الدراسات العلمية والممارسة العملية للمحاسبة والمراجعة . فى المحاسبة تقاس أهمية البند فى ضوء نسبته الى بند آخر كنسبة مصروف معين الى اجمالى الإيرادات أو قيمة الأخطاء فى بند معين الى اجمالى قيمة هذا البند ، وفى ضوء هذه النسبة يقرر المحاسب مدى أهمية هذا البند ومن ثم درجة الاهتمام التى يحظى بها . وفى المراجعة يرتبط هذا الاصطلاح بالمشكلات المتعلقة بالاجراءات المحاسبية لمعالجة بند معين أو الإقضاء عنه بالقوائم المالية بواسطة الوحدة محل المراجعة والمشكلة التى تواجه المراجع نفسه فى تكوين رأى فنى عن هذا البند .

وفى ظل عدم وجود حدود قاصلة للتطبيق العملى لمفهوم الموضوعية فى المحاسبة ، فان الممارسة العملية لمهنة المراجعة قد أسفرت عن وضع خطوطا عريضة للمواقف التى يتعين على المراجع أن يستخدم تقديره الشخصى لمدى أهميتها النسبية وبالتالي قدر المعلومات والحقائق (أدلة الاثبات) التى يقرر الحصول عليها لاصدار حكم مهنى سليم عند مواجهة مثل هذه المواقف والتى من أمثلتها :

١ - التفسير الجوهري فى بعض البنود ، ويتعين على المراجع ان يتحرى عن أسباب ومبررات هذا التفسير اثناء فحصه التحليلي للحسابات كأحد الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات .

٢ - النتائج المترتبة على وجود نقاط للضعف فى نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة ومدى أهميتها من وجهة نظر المراجع وهو ما قد يتطلب تكثيف الاختبارات الأساسية على هذه النقاط لتوفير قدر أكبر من المعلومات حول نتائجها وآثارها ومدى أهمية الإفصاح عنها لقارئ القوائم المالية .

٣ - مدى الابتعاد عن تطبيق القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو الأخطاء فى المعالجة المحاسبية لبند معين وأهمية الآثار المترتبة على ذلك وما اذا كان المراجع - فى تقريره الشخصى - يرى اتخاذ اجراء معين أو تجميع معلومات اضافية عن هذه الآثار .

٤ - الآثار المالية الناتجة عن الظروف المتعلقة بالوحدة محل المراجعة ومدى أهمية هذه الآثار وما اذا كان المراجع - فى تقريره الشخصى - يرى اتخاذ اجراء معين أو تجميع معلومات اضافية عنها أو الإفصاح عنها فى تقريره .

وفى ضوء ما تقدم فان تطبيق مفهوم الأهمية النسبية فى مجال المراجعة يؤثر على قدر المعلومات والحقائق (أدلة الاثبات) التى يحتاج اليها المراجع

لتكوين رأيه المهني عن مدى دلالة وصدق الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة ومدى أهمية الإفصاح في تقريره عن الأمور التي يرى أهميتها لقارئ هذه القوائم .

ويشير اصطلاح الخطر النسبي Relative Risk الى قابلية البند للسرقة أو الغش والاختلاس وإذا كان اصطلاح الأهمية النسبية يركز على حجم أو قيمة البند أو الخطأ فيه ، فإن اصطلاح الخطر النسبي يركز على الظروف المحيطة بالبند بغض النظر عن حجمه أو قيمته ، فعلى سبيل المثال بند نقدي بالخرينة على الرغم من ضالة رهيبه (حجمه) في شركة صناعية كبرى بالمقارنة مع قيمة بند آلات ومعدات إلا ان النقدية بالخرينة تكون أكثر عرضة للاختلاس والسرقة من بند الآلات والمعدات ، ومن ثم فإن الخطر النسبي المحيط ببند النقدية يكون أكبر منه بالنسبة لبند الآلات والمعدات . وبصفة عامة فإن هناك علاقة طردية قوية بين درجة الخطر النسبي المحيط بأحد بنود القوائم المالية وكم ونوعية أدلة الإثبات التي يجب توافرها للمراجع للتحقق من صحة ودلالة الأرقام الخاصة بهذا البند بالقوائم المالية المنشورة ، ولعل ذلك يبرر تركيز المراجعين على بنود الأصول المتداولة عند تنفيذ عملية المراجعة بدرجة تفوق بكثير تركيزهم على بنود الأصول الثابتة .

الفصل الثانى

العينات الاحصائية

واستخداماتها فى المراجعة

أولا : الحاجة الى العينات فى المراجعة

مع تطور حجم المشروعات واتساع نطاق نشاطها تطورت المراجعة وبدأ نطاق المراجعة الكاملة يضيق اعتمادا على ما يوفره نظام الرقابة الداخلية من ضوابط على التصرفات ودقة البيانات مما أدى الى انتشار أسلوب الاختبار أو ما يطلق عليه المراجعة الاختبارية فى تنفيذ عملية المراجعة .

وترتكز المراجعة الاختبارية الى اختيار عينة من العمليات وفحصها فحصا شاملا وتعميم نتائج فحص هذه العينة على باقى المفردات التى لم تؤخذ فى العينة فاذا أخذنا عددا من فواتير البيع كعينة فان النتائج التى نتوصل اليها من فحصنا لهذه الفواتير (العينة) تنصرف الى باقى فواتير البيع ، ويعتبر هذا التعميم صحيحا فقط اذا كانت العينة المأخوذة وأجرى عليها اختبارات المراجعة تمثل جميع المفردات (المجتمع) المسحوب منه مفردات العينة تمثيلا صحيحا .

عند انتشار المراجعة الاختبارية واعتماد المراجعون على أسلوب العينات فى تنفيذ عملية المراجعة ظهرت المعاينة الحكيمة Judgmental Sampling أو ما يطلق عليه فى الممارسة العملية - أسلوب الجشنى - الذى يقوم على اختبار بعض شهور السنة المالية - بناء على التقدير الشخصى للمراجع - واجراء المراجعة الشاملة للعمليات خلال الشهور التى تم اختيارها كعينة . ونظرا لأن استخدام العينات الحكيمة يمكن ان يؤدي الى استنتاجات مضللة فى حالة عدم تماثل الظروف فى الاشهر التى وقع عليها الاختيار مع باقى أشهر السنة المالية ، كما أن العاملين بالمنشأة يمكنهم إدراك الاشهر التى يقع عليها اختيار المراجع دائما ويرتكبون أخطاء متعمدة فى أشهر اخرى لذا فقد تحول اهتمام المراجعون الى استخدام أسلوب العينات الاحصائية بدلا من العينات الحكيمة .

تستد أساليب المعاينة الاحصائية على قوانين الاحتمالات فى اختيار
مفردات العينة من المجتمع محل الاختبار (١) . فى العينات الاحصائية يمكن
للمراجع ان يبعد عن التحيز الشخصى فى اختيار مفردات العينة وحجم العينة
حيث تستخدم قوانين احصائية لتحديد حجم العينة كما تستخدم الجداول
الاحصائية لاختيار مفردات هذه العينة . ومع ذلك فان استخدام العينات
الاحصائية فى المراجعة ليس بديلا للحكم المهنى للمراجع وانما هى فقط توفر
معلومات موضوعية (أدلة اثبات) للمراجع تساعد فى التوصل الى استنتاجات
عن خصائص معينة بالمجتمع محل الفحص تتعلق بتقدير صفات أو بتقدير
متغيرات فى هذا المجتمع . المعاينة لتقدير الصفات Attribute Sampling
تستخدم للاستدلال على مدى توافر صفة معينة مثل الالتزام أو عدم الالتزام
بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وهو ما يمكن قياسه بتكرار مخالفة
قواعد أو اجراءات الرقابة الداخلية بالمنشأة ، لذا فان هذا النوع من المعاينة (تقدير الصفات) يمكن استخدامه فى اجراء اختبارات الالتزام Compliance
Tests . أما المعاينة لتقدير متغيرات Variables Sampling فتستخدم
للاستدلال عن النواحي الكمية (الرقمية) كالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التى
توصل اليها المراجع لبند معين (كالفرق بين ارصدة العملاء بالدفاتر وارصدهم
الواردة بالمصادقات) ، وهذا النوع من المعاينة يستخدم فى اجراء الاختبارات
الاساسية Substantive Tests على عمليات المنشأة .

(١) يقصد بالمجتمع كافة البنود التى تتصف بصفة أو صفات مشتركة ، وفى مجال المراجعة قد يكون
المجتمع كل المستندات أو مستندات البيع فقط أو كل أصناف المخزون أو جميع أرصدة حسابات
الموردين فى تاريخ معين أو جميع قيود اليومية العامة أو جميع قيود يومية فرعية معينة ، أما العينة
فهى تمثل بعض مفردات المجتمع المسحوبة منه كـ بعض مستندات البيع أو بعض أصناف المخزون .

ثانيا :أنواع العينات الاحصائية المستخدمة فى المراجعة

. سواء تمت المعاينة الاحصائية بقصد تقدير الصفات أو بقصد تقدير المتغيرات فان طريقة الاختيار العشوائى للعينة تعتبر الطريقة المثلى لاختيار العينات الاحصائية حيث يكون لكل مفردة فى المجتمع فرصة متكافئة (احتمال متساو) فى سحبها ضمن مفردات العينة وبذلك تكون العينة ممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا ، بالإضافة الى أن اتباع هذه الطريقة يسمح باستخدام قوانين نظرية الاحتمالات فى الاحصاء فى كافة خطوات عملية المعاينة حتى استخلاص النتائج . وفى ظل طريقة الاختيار العشوائى فان الأنواع الأكثر استخداما للعينات الاحصائية العشوائية هى العينة العشوائية غير المقيدة ، العينة العشوائية المنتظمة ، العينة العشوائية الطبقية .

١ - العينة العشوائية غير المقيدة Unrestricted Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض تماثل وحدات المجتمع التى تسحب منه العينة ، وأن كل مفردة بالمجتمع (مستند ، قيد ، صنف ، حساب،...) أو مجموعة متماثلة من هذه المفردات لها احتمال متساوى فى سحبها ضمن مفردات العينة . ويتعين على المراجع أن يحدد مسبقا كود معين لكل بند (عادة يكون رقم الفاتورة أو رقم الصنف أو رقم الحساب،...) فى المجتمع . ويتم تحديد حجم العينة المناسب لاستخلاص النتائج المعبرة والتى يمكن للمراجع الاعتماد عليها . وباستخدام جداول (١) الأرقام العشوائية Random numbers tables يمكن تحديد نقطة البداية عشوائيا والسير بالجدول أفقيا أو رأسيا أو على الأقطار لتحديد عدد من الأرقام يعادل عدد مفردات العينة ، بالربط بين هذه الأرقام والكود المحدد مسبقا للمفردات يمكن تحديد البنود التى تضمها العينة وتخضع للفحص أو

(١) مرفق هذا الجدول فى نهاية هذا الفصل (جدول رقم ١)

الاختبار . فى العينة العشوائية المقيدة لايسمح باعادة مفردة سبق سحبها الى المجتمع مرة أخرى حتى لايتكرر سحبها .

مثال :

اذا كنا بصدد مراجعة قسائم البيع لجمعية تعاونية استهلاكية وكان اجمالى عدد هذه القسائم خلال سنة الفحص ٥٥٠٠ قسيمة ذات أرقام مسلسلّة تبدأ من ١ حتى ٥٥٠٠ وتم تحديد حجم العينة بعدد ٥٠ قسيمة بيع، وأن الكود الخاص بكل مفردة (قسيمة بيع) هو رقمها المسلسل المطبوع ، وقرر المراجع ان يسحب هذه المفردات باستخدام جداول الأرقام العشوائية بأخذ الأرقام الأربعة من اليسار من كل رقم عشوائى يؤخذ من الجدول واعتباره رقم قسيمة البيع التى تظهر بالعينة ، وحدد نقطة البداية عشوائيا عند رقم ٠٠٩٩٠٥ على أن نستمر بالجدول رأسيا ، فان أرقام قسائم البيع التى تسحب فى العينة (٥٠ قسيمة) تكون كمايلى :

٠٠٩٩ ، ٤٢٤٠ ، ٤٩٤٢ ، ١٧٤٧ ، ١٦٦٧ ، ٢٧٩٢ ، ١٥٥٧
٢٠٩٦ ، ١٦٩٦ ، ٥٤٠٩ ، ٢٦٩٠ ، ٤٢٣٢ ، ٣١٢٩ ، ٢٨٣١
٥٣٧٦ ، ٣٨٧٠ ، ٣٦٨٣ ، ١٧٠٥ ، ٠٤٩٠ ، ٠٢٩٨ ، ١٦٥٠
٥٣٨٥ ، ٠٩٢٢ ، ٢٧٦٨ ، ١٣٨٩ ، ٠٩٩١ ، ٤٤١٩ ، ٠٥٥٦
١١٤٣ ، ٢٩٠٤ ، ٠٦٤٥ ، ٣٨٩٨ ، ١٦٢٧ ، ٠٢٧٠ ، ٣١١٥
١٥٤٢ ، ٠٢٥٤ ، ٢٤٦٩ ، ٠٧٩٩ ، ٢١٥٦ ، ١٤٩٥ ، ٤٤١٩
٤٨٨٥ ، ٣٥٥٥ ، ١١٨٤ ، ١٠٥٦ ، ٣٤١٨ ، ٣١٥٦ ، ٤٩٥١
٤٦٩٩ ، ٤٦٤٠

وبلاحظ أن الرقم ٤٤١٩ تكرر لذلك تؤخذ هذه القسيمة مرة واحدة ليصبح عدد الأرقام العشوائية المختارة ٥٠ رقم وهو يماثل حجم العينة ٥٠ قسيمة بيع ، ويتم اخضاع هذه القسائم للفحص الشامل .

٢ - العينة العشوائية المنتظمة Systematic Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على ذات الافتراضات التي تقوم عليها العينات العشوائية غير المقيدة ، ولعل الفارق الوحيد هو أنه عند سحب مفردات العينة يكون هناك فاصل عددي ثابت بين رقم أو ترتيب كل مفردة في العينة والمفردة التالية لها . على سبيل المثال اذا كنا بصدد سحب عينة من فواتير الشراء ومن المعروف ان فواتير الشراء الواردة للمنشأة لاتأخذ أرقاما مسلسلة كفواتير البيع لأنها تخضع فقط للتسلسل الرقمي لدى المورد فيمكن في هذه الحالة ترتيب فواتير الشراء تاريخيا في ملف مستقل لنفرض أنه يحتوى على ٥٠٠ فاتورة شراء واخترنا حجم عينة ٥٠ فاتورة مع فاصل عددي ١٠ فمن الممكن سحب الفاتورة الأولى في الترتيب ويليها الفاتورة ١١ في الترتيب ثم الفاتورة ٢١ في الترتيب وهكذا حتى الفاتورة ٤٩١ في الترتيب نكون قد سحبنا ٥٠ فاتورة هي حجم العينة . في هذه الطريقة تكون نقطة البداية عشوائية ويحدد الفاصل العددي بين كل مفردة والمفردة التالية كمايلي :

$$\text{الفاصل العددي} = \text{حجم المجتمع} \div \text{حجم العينة}$$

$$\text{في المثال الموضح اعلاه الفاصل العددي} = ٥٠٠ \div ٥٠ = ١٠$$

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق العملي ومن ثم فهي اقل تكلفة وجهدا عن الطريقة السابقة .

٢ - العينة العشوائية الطباقية Stratified Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض عدم تماثل وحدات المجتمع الذي تسحب منه العينة ، ومن ثم يمكن تقسيم هذا المجتمع الى طبقات على

أن تؤخذ من كل طبقة عينة فرعية باستخدام العينة العشوائية غير المقيدة أو العينة العشوائية المنتظمة ، مجموع العينات الفرعية لطبقات المجتمع تمثل العينة الممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا . فاذا كنا بصدد مراجعة الحسابات الجارية للعملاء بأحد البنوك وكان لدينا فئتين من هؤلاء العملاء (كبار عملاء البنك ، عملاء عاديين) ، وعادة مايكون عدد عملاء الفئة الأولى قليلا لكن تعاملاتهم وأرصدتهم ذات حجم كبير ، فمن الممكن فى هذه الحالة أخذ عينة فرعية من ٢٠ مفردة مثلا من الفئة (الطبقة) الأولى ، وعينة أخرى من ١٠٠ مفردة مثلا من الفئة (الطبقة) الثانية وسحب مفردات كل عينة باحدى الطريقتين السابقتين ويكون لدينا ١٢٠ حساب تمثل حجم العينة المسحوب من مجتمع الحسابات الجارية للعملاء ويتم اخضاعهم للفحص والاختبار .

ثالثا: درجة الدقة فى العينات وامكانية الاعتماد عليها فى المراجعة تتطوى عملية المعاينة على عنصر خطأ يطلق عليه أخطاء المعاينة ، وكلما كانت القيم أو الخصائص التى يتم التوصل إليها من العينة قريبة من القيم أو الخصائص المناظرة لها فى المجتمع فان ذلك يدل على دقة العينة Sample Precision . فاذا كنا بصدد فحص عينة من فواتير البيع مكونة من ١٠٠ فاتورة للتحقق من وجود توقيع رئيس قسم البيع المختص عليها كاجراء رقابى وأوضح فحص الفواتير بهذه العينة وجود ثلاثة فواتير لم يوقع عليها رئيس قسم البيع المختص فان ذلك يشير الى أن نسبة مخالفة قواعد الرقابة الداخلية لهذا الاجراء تشكل ٣٪ مما يعنى ان هذا الاجراء الرقابى منفذ بنسبة ٩٧٪ على فواتير البيع بالعينة ، ولكن هل هذه النسبة هى ذاتها القائمة فى هذا المجتمع (مجتمع فواتير البيع) ، غالبا ماتختلف هذه النسبة المحسوبة من العينة عن تلك السائدة فى المجتمع بسبب الأخطاء المحتملة فى عملية المعاينة وقد يكون هذا الاختلاف فى حدود ١٪ بالزيادة أو النقص ($\pm ٠.١\%$) ويعنى ذلك أن نسبة هذه المخالفة فى

المجتمع تتراوح بين ٢٪ الى ٤٪ (٢٪ - ١٪ ، ٢٪ + ١٪) ويطلق على هذين الحدين ٢٪ ، ٤٪ حدى الدقة Precision Limits . وحيث ان اخطاء المعاينة تنخفض مع زيادة حجم العينة فان مدى الدقة المحصور بين حدى الدقة ينخفض مع زيادة حجم العينة اى ان العلاقة بين حجم العينة ومدى الدقة وبالتالي حدى الدقة علاقة عكسية . عند المعاينة بفرض تقدير الصفات يكون اهتمام المراجع الا تزيد المخالفات عن نسبة معينة وبالتالي ينصرف تركيز المراجع على تخفيض الحد الأعلى للدقة (٤٪ فى المثال السابق) ، وعند المعاينة بفرض تقدير قيمة المتغيرات يهتم المراجع بأن تقع القيمة بين حدى الدقة ولذا فان تركيزه ينصرف الى الحدين الأدنى والأعلى للدقة . ولعل يبدو للقارئ ثمة علاقة بين مفهوم الأهمية النسبية السابق عرضه بالفصل السابق ودرجة الدقة فى العينات فى مجال المراجعة ، فى كلا المفهومين يركز المراجع على مدى جوهرية الأخطاء أو المخالفات فعلى سبيل المثال اذا كنا بصدد اختبار مدى الالتزام بالضوابط الداخلية الموضوعة بالمنشأة لنشاط معين فان الخروج الجوهري عن هذه الضوابط يلفت نظر المراجع الى ضرورة اتخاذ اجراء معين لمعالجة هذا الخطأ وفحص الآثار المحتملة له على القوائم المالية ، كما ان الحد الأعلى لدرجة الدقة يوضح للمراجع عما اذا كان هذا الخروج جوهرياً ويتطلب اجراء معين منه . وفى الممارسة العملية عند اجراء اختبارات الالتزام باستخدام العينات الاحصائية فان الحد الأعلى لدرجة الدقة يمكن ان يكون مقبولا اذا كان فى حدود نسبة ٥٪ أو أقل .

وتشير إمكانية الاعتماد Reliability الى احتمال وقوع الصفة أو القيمة الخاصة بالمجتمع المسحوب منه العينة لبند أو عنصر معين داخل مدى الدقة (أى بين حدى الدقة) . وقد يشار الى إمكانية الاعتماد باصطلاح مستوى الثقة ، فاذا كان مستوى الثقة المطلوب ٩٠٪ فى أن تكون المخالفات للضوابط الداخلية الموضوعة لنشاط معين فان ذلك يعنى انه مع تكرار سحب العينات لعدد

كبير من المرات فان النتائج المحسوبة من العينة سوف تماثل الصفات أو القيم الحقيقية في المجتمع بدرجة ثقة ٩٠ ٪ أو بمعنى آخر ان هناك احتمال ١٠ ٪ بأن تكون نسبة المخالفات لقواعد الرقابة الداخلية في المجتمع خارج مدى الدقة المحدد من العينة . ويلاحظ أن زيادة مستوى الثقة يمكن ان يتحقق بزيادة حجم العينة أى أن هناك علاقة طردية بين مستوى الثقة وحجم العينة .

رابعاً : المعاينة الاحصائية ومعايير المراجعة

في ضوء عرضنا السابق لمعايير المراجعة والتي تشكل المبادئ والأصول التي يتعين على مزاوى المهنة الالتزام بها لعل التساؤل الذى يتبادر للقارئ هو هل يتوافق استخدام العينات الاحصائية فى المراجعة مع ما تقضى به معايير المراجعة . باستعراض معايير العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة فان المعيار الثانى منها يتطلب دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة ، وقد لاحظنا من دراستنا للعينات الاحصائية أن المعاينة الاحصائية بغرض تقدير الصفات يمكن ان تسهم بدور فعال فى أداء اختبارات الالتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية .

كما يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى وجوب حصول المراجع على أدلة الاثبات الكافية (بأساليب فنية متعددة) حتى يمكنه ابداء رأيه فى القوائم المالية ، ويمكن استخدام أنواع العينات العشوائية السابق ذكرها فى تسهيل مهمة المراجع فى اختيار مفردات عينة من المجتمع المطلوب فحصه على أسس موضوعية بالاضافة الى استخدام المعاينة بغرض تقدير المتغيرات ومستوى الثقة ودرجة الدقة فى اجراء الاختبارات الاساسية على البنود محل الفحص وأرصدها مثل حسابات العملاء والموردين ، حسابات المخزون ، المبيعات وأى بنود أخرى من بنود القوائم المالية للحصول على أدلة اثبات للحكم على مدى دلالة وصحة أرصدة هذه البنود . وقد أشار المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فى النشرات التى يصدرها عن معايير المراجعة بأن استخدام أساليب المعاينة

الاحصائية فى مجال المراجعة يمكن ان يحقق العديد من المزايا فى الحصول على نتائج مماثلة لنتائج اختبارات المراجعة وان كان ذلك لا يقلل من أهمية الحكم المهني للمراجع ، وهو ما يعنى أن استخدام أساليب المعاينة الاحصائية فى مجال المراجعة يعد أمرا مسموح به ويتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها (١) .

خامسا : مخاطر استخدام العينات فى المراجعة

يصاحب استخدام العينات فى المراجعة بعض المخاطر ، فعند المعاينة بفرض تقدير الصفات والتي تستخدم فى اجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية قد يخلص المراجع - فى ضوء نتائج المعاينة - الى أن نظام الرقابة القائم بالوحدة محل المراجعة يمكن الاعتماد عليه (مما يؤدى بالتالى الى تقليل مدى الاختبارات الأساسية) بينما الحقيقة أن هذا النظام لا يمكن الاعتماد عليه لوجود مواطن ضعف فى مدى الالتزام بتطبيق النظام أى أنه قبل فرض خاطئ . وقد يخلص المراجع بعد اجراء اختبارات الالتزام بأساليب المعاينة الاحصائية الى أن نظام الرقابة القائم لا يمكن الاعتماد عليه (وهو ما يعنى تكثيف الاختبارات الأساسية) ويتضح له بعد الاختبارات المكثفة أن النظام يمكن الاعتماد عليه (أى أنه قد رفض فرض صحيح) مما يحمل المراجع بآعباء اضافية لعملية المراجعة ينعكس اثرها على الأتعباء المطلوبة من العميل .

عند اجراء الاختبارات الأساسية يهدف المراجع الى الحصول على أدلة اثبات تساعد فى الحكم على مدى سلامة العمليات ونتائجها والافصاح الكافى عنها وفقا لقواعد واصول المراجعة ، ويمكن للمراجع - فى اجراء هذه الاختبارات - أن يستخدم أساليب المعاينة بفرض تقدير المتغيرات .

(1) The American Institute of certified Public Accountants (AICPA).
Statements on Auditing Standards No. 1 (SAS No.1), Section 320
A. 04.

قد يخلص المراجع الى سلامة العمليات وتتاؤها والافصاح عنها في حين أن الواقع يخالف هذا الاستنتاج (أى أنه قبل فرض خاطيء) . أو يخلص الى عدم سلامة العمليات وتتاؤها والافصاح عنها في حين أن الحقيقة تخالف هذا الاستنتاج (أى أنه قد رفض فرض صحيح) .

قبول المراجع لفرض خاطيء أو رفضه لفرض صحيح يعد من المخاطر التي يتعرض لها المراجع عند استخدام العينات في عملية المراجعة. ومن الناحية الاحصائية يصاحب استخدام العينات نوعان من الخطأ : الخطأ من النوع الأول ألفا (α) وهو يعبر عن حالة رفض فرض صحيح ، والخطأ من النوع الثانى بيتا (β) وهو يعبر عن حالة قبول فرض خاطيء . الخطأ من النوع الأول يمكن للمراجع ان يتحكم فيه بزيادة درجة الثقة ، فاذا كانت درجة الثقة ٩٠ ٪ فان احتمال الوقوع فى الخطأ من النوع الأول يصبح ١٠ ٪ وعند زيادة درجة الثقة الى ٩٥ ٪ ينخفض احتمال الوقوع فى الخطأ الأول الى ٥ ٪ وهو ما يتطلب من المراجع جهد ووقت أكبر ومن ثم تكلفة أعلى لعملية المراجعة. عندما يقع المراجع فى الخطأ من النوع الثانى بيتا فان ذلك ينعكس على مستوى أدائه المهني وبالتالي قد يصدر رأى غير متحفظ عن القوائم المالية بالمخالفة للواقع وهو ما يعد أكثر خطورة من الخطأ من النوع الأول . ويمكن للمراجع ان يقلل نسبة الخطأ من النوع الثانى بزيادة حجم العينة ، أو يتقاده تماماً بالفحص الشامل لبند المجتمع محل الفحص وهو ما يتطلب حكم من المراجع فى ضوء ظروف كل حالة .

سادساً : استخدام العينات الاحصائية فى اختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية :

عند اختبار مدى الإلتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة عادة ما يستخدم المراجعون أسلوب المعاينة لتقدير الصفات فى المجتمع

والذى يمثل هنا المخالفات لنظام الرقابة الداخلية فى شكل نسب مئوية ، على سبيل المثال قد يرغب المراجع فى تقدير نسبة مخالفات معينة فى إعداد فواتير البيع عن القواعد الموضوعة لذلك (أى عدد الفواتير التى تضمنت هذه المخالفات منسوبا الى اجمالى عدد الفواتير الصادرة خلال فترة معينة) . لاستخدام المعاينة لتقدير الصفات - شأنها شأن أى نوع آخر للمعاينة الاحصائية - تتبع خطوات معينة تشمل :

- ١ - تحديد المشكلة أو الهدف .
- ٢ - تحديد القروض المطلوب اختبارها .
- ٣ - اختيار العينة (تجميع أدلة الاثبات) .
- ٤ - اختبار بيانات العينة .
- ٥ - تقييم نتائج العينة .

ويسوف نتناول تطبيق هذه الخطوات لتقييم مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة .

- ١ - تحديد المشكلة أو الهدف .

الهدف الأساسى وراء اختبارات الالتزام هو التحقق من التزام العاملين بالوحدة محل المراجعة بتطبيق قواعد واجراءات نظام الرقابة الداخلية على العمليات (أى الأنظمة الفرعية للرقابة السابق عرضها) . أى نظام فرعى للرقابة الداخلية يحتوى على مجموعة من القواعد والاجراءات (تحديد مسئوليات - اجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول - اجراءات للمراجعة الداخلية) ، ويمكن اعتبار كلا من هذه القواعد أو الاجراءات صفة أو خاصية تخضع للاختبار من قبل المراجع ، ومن ثم فإن الهدف أو المشكلة التى يجب تحديدها هى الخاصية أو مجموعة الصفات التى يرغب المراجع فى التحقق من مدى الالتزام بتطبيقها ، وفى ضوء هذا التحديد يتعين على المراجع ان يحدد المجتمع ومفردات هذا المجتمع (وحدة المعاينة)

وأطار المعاينة Sampling Frame . على سبيل المثال فى نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة يعتبر الاجراء الخاص باعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان اجراءا رقابيا هاما ، فقد يكون هدف المراجع اجراء اختبار الالتزام بهذا الاجراء (الخاصة) ويعبر عن المجتمع فى هذه الحالة كل عمليات البيع الآجل خلال السنة المالية ، المفردة فى العينة هنا هى كل قيد مبيعات بالآجل ، اطار المعاينة هو مستندات كل عملية بيع آجل (أمر البيع ، مذكرة منح الائتمان ، فاتورة البيع بالآجل ، اطار المعاينة هو مستندات كل عملية بيع آجل (أمر البيع ، مذكرة منح الائتمان ، فاتورة البيع بالآجل) .

٢ - تحديد الفروض المطلوب اختبارها

يتم صياغة الخاصة التى يرغب المراجع فى التحقق من مدى الالتزام بها فى شكل حد أعلى (أقصى) مسموح به لمخالفة الاجراء الرقابى . فى المثال السابق الخاص باعتماد مذكرة منح الائتمان يمكن صياغة الفرض المطلوب اختباره على النحو التالى :

مخالفة اعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان مجتمعين لاتزيد عن ٥ ٪ من جميع حالات البيع الآجل .
فاذا كانت نتيجة اختبار هذا الفرض عدم القدرة على رفضه فان ذلك يعنى انه فرض صحيح ومن ثم يتوافر للمراجع دليل اثبات موضوعى عن الالتزام بهذا الاجراء الرقابى وبالتالي امكانية الاطمئنان الى اجراءات البيع الآجل مما يؤثر على مدى الاختبارات الأساسية أو الموسعة التى يقوم بها على المبيعات الآجلة . أما فى حالة رفض هذا الفرض فان ذلك يعطى للمراجع دليلا على عدم الالتزام بهذا الاجراء الرقابى الهام ومن ثم يتعين عليه تكثيف الاختبارات الأساسية على عمليات البيع الآجل والحسابات المرتبطة به (حسابات العملاء) .

٢ - اختيار العينة (تجميع أدلة الإثبات)

عند اختيار العينة يتعين على المراجع أن يتخذ قرارين : تحديد حجم العينة ، وتحديد طريقة اختيار مفردات العينة من المجتمع . ويتحدد حجم العينة في ضوء عدة اعتبارات أهمها درجة الدقة المطلوبة ، مستوى الثقة المرغوب فيه ، معدل الحدوث المتوقع في المجتمع للخاصية محل الاختبار . في المعاينة بغرض تقدير الصفات يكون تركيز المراجع دلثما على الحد الأعلى لدرجة الدقة والذي يمثل الحد الأقصى لما يجب الا تزيد عنه مخالفة الصفات محل الاختبار للقواعد أو الاجراءات المحددة لها في نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة . مستوى الثقة يعبر عن حكم أو تقدير المراجع في عدم زيادة الحد الأعلى لدرجة الدقة عن المستوى المحدد مسبقا . بينما يمثل معدل الحدوث المتوقع في المجتمع أفضل تقدير للمراجع لنسبة المخالفة المتوقعة بالمجتمع للخاصية محل الاختبار ، ولتقدير هذه النسبة عادة ما يأخذ المراجع النسبة التي كانت سائدة في السنة المالية السابقة لهذا المعدل مع تعديله بالزيادة أو النقص في ضوء ما يصل اليه المراجع من نتائج للفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في السنة الحالية اذا كان هناك اى تعديلات تمت تستوجب هذا التعديل . عندما يقوم المراجع بمهمة لأول مرة في منشأة معينة يمكنه أن يأخذ عينة أولية للاجراء المطلوب اختباره ويحسب منها نسبة المخالفات الفعلية لهذا الاجراء ويتخذها كنساس (أى معدل الحدوث المتوقع في المجتمع) . بمجرد تحديد معدل الحدوث المتوقع ومستوى الثقة المطلوب والحد الأعلى لدرجة الدقة يمكن للمراجع استخدام الجداول الاحصائية لتحديد حجم العينة بمعلومية هذه العوامل الثلاث (١) .

(١) الجداول أرقام (٢ ، ٣ ، ٤) المرفقة بهذا الفصل .

فى المثال السابق لاعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان فى نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة نفترض ان المراجع قد اخذ معدل حدوث المخالفة فى السنة السابقة وهو ٢.٥ ٪ وحدد الحد الأعلى لدرجة الدقة المطلوبة بنسبة ٥ ٪ ومعامل الثقة ٩٥ ٪ ، بالرجوع الى جدول رقم (٣) المرفق وهو مصمم لتحديد حجم العينة بمعامل ثقة ٩٥ ٪ أمام ٢.٥ ٪ معدل حدوث وتحت ٥ ٪ درجة دقة نجد أن حجم العينة الذى يستوفى هذه الحدود هو ٢٤٠ مفردة .

بتحديد حجم العينة يتعين على المراجع ان يختار المفردات الممثلة لهذه العينة (٢٤٠ مفردة) - اختيار مفردات العينة يعتمد على تحديد وحدة المعاينة (مفردات المجتمع) واطار المعاينة . ونظرا لأن العديد من الخصائص أو الصفات الرقابية الأساسية (قواعد أو اجراءات رقابية اساسية) يمكن التعرف على مدى الالتزام بتطبيقها من الفحص المستندى للعمليات فمن الممكن ان نستخدم اطار المعاينة ووحدة المعاينة فى التحقق من الالتزام بخاصية معينة أو عدة خصائص فى وقت واحد ، ويعنى ذلك ان المراجع يصبح بمقدوره اختبار مدى الالتزام بعدة قواعد أو اجراءات رقابية باستخدام مفردات عينة واحدة . وفى مثالنا أعلاه مفردات العينة (وحدة العينة) هى قيود المبيعات الآجلة ويمكن ان يكون الكود الخاص بها هو رقم القيد بدفتر اليومية ، واطار المعاينة هو المستندات المؤيدة لهذا القيد (فواتير البيع ، مذكرة منح الائتمان المعتمدة ، أمر البيع) ويمكن ان يختار المراجع الرقم المسلسل المطبوع لفواتير البيع كودا لاطار المعاينة . فى ضوء مدى التماثل بين مفردات المجتمع يقرر المراجع الطريقة التى يتبعها فى سحب مفردات العينة طبقا لاطار العينة (فى المثال فواتير البيع حسب أرقامها المسلسلة) ، اذا كانت قيم هذه الفواتير متقاربة يمكن سحب

مفردات العينة باتباع طريقة العينة العشوائية غير المقيدة باستخدام جداول الأرقام العشوائية لسحب ٢٤٠ مفردة على النحو السابق عرضه فى أنواع العينات ، عندما تكون مفردات المجتمع غير مرتبة بشكل مسلسل كفاتير الشراء يتم سحب المفردات طبقا لطريقة العينة العشوائية المنظمة . أما فى حالة عدم تماثل مفردات المجتمع من حيث قيمتها (فاتير صغيرة القيمة ، وفاتير كبيرة القيمة) فان الطريقة الأكثر ملاءمة فى سحب مفردات العينة هى طريقة العينة الطبقية حيث يقسم المجتمع الى طبقات تكون مفردات كل طبقة متماثلة وتستخدم جداول الأرقام العشوائية لسحب عدد من المفردات من كل طبقة .

- اختبار بيانات العينة :

بتحديد مفردات العينة (سحبها من المجتمع) يتولى المراجع فحص هذه المفردات وهى فى مثالنا فاتير البيع ومرفقاتها من حيث مدى توافر أو عدم توافر الخاصية محل الاختبار أى وجود مذكرة منح انتمان معتمدة من مدير البيع ومدير الانتمان لكل عملية بيع أجل مرفقة مع أمر البيع وفاتورة البيع ، بحصر الحالات (الفواتير) التى لم تستوفى هذه الخاصية أى لا يوجد لها مذكرة منح انتمان معتمدة يمكن للمراجع تحديد عدد حالات مخالفة هذا الاجراء الرقابى لنفرض انه وجد ٥ فواتير لا يوجد لها مذكرة منح انتمان معتمدة من مفردات العينة البالغة ٢٤٠ فاتورة بيعه فان نسبة المخالفة لهذا الاجراء الرقابى تصبح $(٢٤٠ \div ٥) \times ١٠٠ = ٢٠٠٨ \%$

- تقييم نتائج العينة :

فى ضوء فحص مفردات العينة (اختبارها) يمكن للمراجع ان يصدر حكمه المهنى عن مدى الالتزام بالخاصية (القواعد أو الاجراءات) محل الاختبار . فى مثالنا أعلاه يمكن للمراجع فى ضوء نسبة المخالفات التى

توصل اليها من العينة (٢٠.٠٨ ٪) ان يحكم على اذا ماكان هناك التزام بوجود مذكرة منح ائتمان معتمدة من مدير البيع ومدير الائتمان لعمليات البيع الآجل من عدمه . باستخدام الجداول الاحصائية لتقييم نتائج عينات تقدير الخصائص^(١) وبمعلومية الحد الأعلى لدرجة الدقة (٥ ٪ فى مثالنا) ومستوى الثقة (٩٥ ٪ فى مثالنا) وحجم العينة التى تم سحبها (٢٤٠ مفردة) يمكن للمراجع ان يحدد عدد المخالفات للصيغة محل الاختبار التى تستوفى هذه الحدود . بالرجوع الى الجدول رقم (٦) أمام حجم عينة ٢٤٠ مفردة وتحت حد أعلى للدقة ٥ ٪ نجد أن عدد المخالفات المسموح بها بمعامل ثقة ٩٥ ٪ هو ٦ مخالفات وحيث ان عدد المخالفات بالعينة قد بلغ ٥ مخالفات للقاعدة الرقابية محل الاختبار (مذكرة منح الائتمان المعتمدة) فان هذه النتيجة تعطى للمراجع دليل اثبات (معلومات) بانه لا يوجد دليل على رفض الفرض المحدد عن هذه القاعدة وهو أن " مخالفة اعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان مجتمعين لاتزيد عن ٥ ٪ من جميع حالات البيع الآجل وبالتالي فان هذه القاعدة يلتزم بتطبيقها .

(١) الجدول أرقام (٧٠ ٦٠ ٥) المرفقة بنهاية هذا الفصل .

- ٢٩٤ -
جدول رقم (١)
جدول الأرقام العشوائية*

الترتيب	الأرقام						الترتيب
	A	B	C	D	E	F	
1	835431	206253	467521	029822	700399	554652	450183
	512651	743206	118787	587401	921517	015407	206860
	376187	189133	154812	828785	667020	998697	579598
	092530	869028	483691	165063	847894	041617	762973
	238036	016856	290105	538530	079931	412195	838814
	308168	717698	919814	092230	215657	469994	805803
2	773429	915639	900911	276895	149505	540379	224349
	171626	601259	009905	572567	441960	299704	313987
	180570	665625	424048	713009	830314	664642	521021
	558715	965963	494210	875287	488595	898691	713010
	345067	361180	989224	138905	355519	045847	746266
	583819	310956	174728	099164	118461	758000	496302
3	615026	599459	722322	555090	572720	826686	458517
	812358	389535	166779	441968	105639	632418	340890
	784592	003651	279275	055646	341897	510689	026160
	094619	636747	934082	787345	772825	603866	565688
	450908	919891	157771	114333	710179	062848	615156
	593546	728768	984323	290410	970562	906724	315005
4	873778	491131	209695	604075	783895	862911	772026
	965705	317845	169619	921361	315606	990029	745251
	311163	943589	540958	556212	760508	129863	236556
	454554	284761	269019	924179	670780	389869	519229
	124330	819763	596075	064570	485169	030185	886211
	920765	122124	423205	596357	469969	072245	359269
5	183002	540547	312909	389818	464023	768381	377241
	600135	865974	929756	162716	415598	878513	994633
	235787	023117	895285	027055	943962	381112	530492
	953379	655834	283102	836259	437761	391976	940853
	009658	521970	537626	806052	715247	808585	252503
	176570	849057	387097	311529	893745	450267	182626
6	747456	304530	931013	678688	270736	355032	400713
	486876	631985	368395	154273	959983	672523	210456
	987193	268135	867829	025419	301168	409545	131960
	358155	950977	170562	246987	884126	785621	467942
	021394	182615	049084	942153	278313	872709	683590
	735047	428941	630704	893281	716045	267529	427605

تصنيف

Abridged with the permission of the author and publisher from H. N. Brown, New Random Sampling Numbers, Taylor Business Studies No. 1 (Waco, Tex.: Hankamer School of Business, Baylor University, 1949).

* هذه طبعة واحدة من عدة طبعات يفتقر إليها الجدول المذكور.

جدول رقم (٢)
تقدير حجم العينة
مستوى الثقة ٩٥%

حجم العينة	تقدير حجم العينة المطلوب																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
1.5	400	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2	300	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.8		400	180	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.5			320	130	120	90	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.0			600	200	140	90	80	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.5				360	160	120	80	70	60	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.0				800	260	160	100	90	60	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.5					400	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.0					900	300	200	100	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.5						550	220	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.0							320	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.5							600	280	160	120	80	50	40	30	20	20	20	10	10	10	10
6.0								380	200	140	80	50	40	30	20	20	20	10	10	10	10
6.5								600	260	180	80	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
7.0									400	280	100	70	40	40	30	20	20	10	10	10	10
7.5									600	280	120	80	40	40	30	20	20	10	10	10	10
8.0										600	180	100	70	40	40	30	20	10	10	10	10
8.5											600	180	100	70	40	40	30	20	10	10	10
9.0												600	180	100	70	40	40	30	20	10	10
9.5													600	180	100	70	40	40	30	20	10
10.0														600	180	100	70	40	40	30	20
11.0															600	180	100	70	40	40	30
12.0																600	180	100	70	40	40
13.0																	600	180	100	70	40
14.0																		600	180	100	70
15.0																			600	180	100
16.0																				600	180
17.0																					600
18.0																					
19.0																					
20.0																					
22.0																					
24.0																					
26.0																					
28.0																					
30.0																					
32.0																					
34.0																					
36.0																					
38.0																					
40.0																					
42.0																					
44.0																					

Note: * = more than 1000

Source: Sampling Reference Manual, c. Fritts & Whitney, 1977. Used with permission

تعليمات
للعاملين
على
الآلة

القيمة العددية للنتيجة

جدول القيمة العددية للنتيجة																															
القيمة العددية للنتيجة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
1	650	240	160	120	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2	320	120	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
3	600	240	160	120	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
4	.	400	200	160	120	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
5	.	.	550	275	200	160	120	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
6	.	.	.	400	300	200	160	120	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
7	350	250	175	125	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
8	300	225	150	112	90	70	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
9	275	200	150	112	90	70	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
10	250	175	125	100	80	60	50	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
11	225	150	112	90	70	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	
12	200	125	90	70	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	
13	175	100	70	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	
14	150	80	55	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	
15	125	60	45	35	25	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	
16	100	40	30	20	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
17	75	20	15	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
18	50	10	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
19	25	5	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
20	10	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
21	5	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
22	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
23	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
24	1	0	0	0	0	0	0	0	0	
25	0	0	0	0	0	0	0	0	
26	0	0	0	0	0	0	0	
27	0	0	0	0	0	0	
28	0	0	0	0	0	
29	0	0	0	0	
30	0	0	0	

Note: * = more than 1000

جدول رقم (١)
تحويل من المقياس
المستعمل ١٩٧٩

المقياس المستخدم في المقياس

المقياس
المستخدم

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
1.5	•	340	240	180	140	120	100	80	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2	•	570	280	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
3.0	•	400	240	180	140	100	90	80	70	60	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
4.5	•	300	240	200	180	120	120	100	80	60	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
6.0	•	500	300	200	140	140	100	100	70	50	40	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
7.5	•	1000	400	240	200	180	120	100	70	60	40	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
9.0	•	700	360	260	160	160	90	80	60	50	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
11	•	•	550	340	200	140	140	100	70	50	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
13	•	•	800	400	220	200	160	100	70	50	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
15	•	•	650	380	220	200	120	80	60	60	40	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
20	•	•	900	460	280	200	120	80	60	60	40	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
25	•	•	•	650	380	280	160	90	70	70	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
30	•	•	•	1000	500	300	140	100	80	70	50	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
35	•	•	•	•	800	400	200	120	90	70	60	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
40	•	•	•	•	•	400	200	120	100	70	60	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
45	•	•	•	•	•	•	200	120	100	70	60	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
50	•	•	•	•	•	•	•	100	70	60	40	40	40	40	40	30	20	20	20	20	20
60	•	•	•	•	•	•	•	•	50	40	30	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
70	•	•	•	•	•	•	•	•	•	30	20	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
80	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
90	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
100	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10	10	10	10
110	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10	10	10
120	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10	10
130	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10	10
140	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10	10
150	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10	10
160	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10	10
170	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10	10
180	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	10
190	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
200	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
220	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
240	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
260	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
280	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
300	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
320	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
340	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
360	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
380	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
400	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
420	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
440	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
460	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
480	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
500	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
520	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
540	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
560	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
580	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
600	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
620	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
640	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
660	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
680	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
700	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
720	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
740	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
760	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
780	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
800	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
820	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
840	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
860	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
880	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
900	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
920	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
940	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
960	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
980	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
1000	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•

• = more than 100

جدول
الاحتمال
المتعدد

عدد الاحتمال

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																0	1	2			
20										0					1	2	3	4	5	6	
30								0			1			2		4	5	6	8	9	10
40						0				1	2	3			4	6	7	9	11	13	15
50					0			1			2	3	4	5		8	10	12	15	17	19
60				0			1		2		3	4	5	6	7	10	13	15	18	12	26
70				0		1		2		3	4	5	6	8	9	12	15	18	22	25	29
80			0		1		2		3	4	5	6	8	9	10	14	18	22	25	29	33
90			0		1	2		3	4		6	7	9	11	12	16	20	25	29	33	38
100			0	1		2	3	4		5	7	9	10	12	14	19	23	28	33	38	43
120		0		1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	23	29	34	40	46	52
140		0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	16	18	21	27	34	41	48	54	61
160		0	1	2	4	5	6	8	9	10	13	16	19	22	25	32	40	47	55	63	71
180		0	2	3	4	6	7	9	10	12	15	18	22	25	28	36	45	54	63	71	80
200		1	2	4	5	7	8	10	12	14	17	12	24	28	32	41	51	60	70	80	90
220		1	2	4	6	8	10	12	13	15	1	23	27	31	35	44	54	67	78	89	99
240	0	1	3	5	7	9	11	13	15	17	21	26	30	35	39	50	62	74	85	97	109
260	0	1	3	5	8	10	12	14	17	19	24	28	33	38	43	55	68	80	93	106	119
280	0	2	4	6	8	11	13	16	18	21	26	31	36	41	46	60	73	87	101	114	128
300	0	2	4	7	9	12	14	17	20	22	28	33	39	45	50	64	79	93	108	123	138
320	0	2	5	7	10	13	16	18	21	24	30	36	42	48	54	69	85	100	116	132	148
340	0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	32	38	45	51	58	74	90	107	123	140	157
360	0	3	6	9	12	15	18	21	25	28	34	41	48	55	61	79	96	113	131	149	167
380	0	3	6	9	12	16	19	23	26	30	37	44	51	58	65	83	102	120	139	158	177
400	1	4	7	10	14	17	21	24	28	31	39	46	54	61	69	88	107	127	146	166	186
420	1	4	7	11	14	18	22	26	29	33	41	49	57	65	73	93	113	134	154	175	196
440	1	4	8	12	16	20	24	28	33	37	45	54	63	71	80	101	122	143	164	185	206
460	1	5	9	13	18	22	27	31	36	40	48	58	68	78	88	110	132	154	176	198	220
480	2	6	10	15	20	25	30	35	40	45	55	64	76	87	97	120	143	166	189	212	235
500	2	7	12	17	22	28	33	39	44	50	61	72	84	95	107	131	155	180	204	228	253
520	2	8	13	19	24	30	36	42	48	54	65	77	89	91	104	129	154	180	205	230	256
540	3	8	14	20	27	33	39	46	52	59	71	83	96	98	112	138	164	190	216	242	268
560	4	10	17	24	31	38	46	53	61	68	81	93	106	109	124	151	178	204	231	258	285
580	4	12	20	28	36	44	52	61	69	77	91	103	117	120	136	164	191	218	245	272	300
600	5	13	22	31	40	49	59	68	77	87	101	113	127	130	147	176	203	230	257	284	312

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

١٠

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

جدول رقم (٧)
التوزيع العظمى الاحتمالي
مستوى الثقة ٩٩٪

العدد العظمى لمرحلة العينة

عدد العينة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																			0		
20																0	1		2	3	4
30													0			1	3	4	5	6	8
40										0		1			2	3	5	7	8	10	12
50								0			1	2			3	5	7	9	11	13	16
60							0				1	2	3		4	7	9	12	14	17	20
70							0			1	2	3	4	5	6	9	11	14	18	21	24
80					0				1		2	4	5	6	7	10	14	17	21	25	29
90				0				1		2	3	5	6	7	9	12	16	20	24	29	33
100				0		1		2	3	4	6	7	9	10	14	19	23	28	33	37	
120			0		1	2		3	4	6	8	9	11	13	18	24	29	35	40	46	
140			0	1	2	3		4	5	7	10	12	14	16	22	29	35	42	48	55	
160		0		1	2	3	5	6	7	9	12	14	17	20	27	34	41	49	56	64	
180		0	1	2	3	4	6	7	8	11	14	17	20	23	31	39	47	56	65	73	
200		0	1	3	4	5	7	8	10	13	16	19	23	26	35	44	54	63	73	83	
220		0	2	3	5	6	8	10	11	15	18	22	26	30	39	50	60	70	81	92	
240	0	1	2	4	6	7	9	11	13	17	21	25	29	33	44	55	66	78	89	101	
260	0	1	3	5	6	8	10	12	14	19	23	27	32	36	48	60	72	85	97	110	
280	0	2	3	4	7	9	12	14	16	21	25	30	35	40	53	65	79	92	106	120	
300	0	2	4	6	8	10	13	15	18	23	28	33	38	43	57	71	85	99	114	129	
320	0	2	4	7	9	11	14	17	19	24	30	35	41	47	61	76	91	107	122	138	
340	1	3	5	7	10	13	15	18	21	26	32	38	44	50	66	82	95	114	131	148	
360	1	3	6	8	11	14	16	19	22	28	35	41	47	54	70	87	104	122	139	157	
380	1	3	6	9	12	15	18	21	24	30	37	44	50	57	75	93	111	129	148	166	
400	1	4	7	10	13	16	19	22	26	32	39	46	54	61	79	98	117	136	156	176	
420	2	4	7	10	14	17	20	24	27	35	42	49	57	64	84	103	123	144	164	185	
440	0	2	5	8	12	15	19	23	27	31	39	47	55	63	72	93	114	136	159	181	204
460	0	3	6	10	13	17	21	26	30	34	43	52	60	70	79	102	125	149	174	198	223
480	0	3	7	11	15	20	24	29	34	38	48	58	68	78	88	113	139	166	192	219	247
500	0	4	8	13	17	22	27	32	37	43	53	64	74	86	97	125	153	182	211	241	271
520	0	4	9	14	19	25	30	36	41	47	58	70	82	94	106	136	167	198	230	262	294
540	1	5	10	16	21	27	33	39	45	51	64	76	89	102	115	148	181	215	249	283	319
560	1	7	13	19	25	32	39	46	53	60	74	89	103	118	133	171	209	248	287	326	366
580	2	8	15	22	29	37	45	53	61	69	85	101	118	135	152	194	237	281	325	369	414
600	2	9	17	25	34	42	51	60	69	78	96	114	133	151	170	218	264	314	363	412	462

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

Audit Sampling Reference Manual, (c) Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

الباب السادس
اجراءات المراجعة
Audit Procedures

مقدمة :

تتناولنا فى الأجزاء السابقة عرض ومناقشة الأهداف والأساليب الفنية والإجراءات العملية لعملية المراجعة ، كما أشرنا الى أن الإجراءات العملية والتي تتم باستخدام أساليب فنية معينة ومناسبة انما تتبع بقصد تحقيق الأهداف العامة والفرعية لعملية المراجعة ، الأمر الذى يتطلب أن نتناول فى هذا الجزء بشكل أكثر تفصيلا ماهية هذه الإجراءات وكيفية استخدامها لكل بند من بنود القوائم المالية . ولربط الإجراءات بالأهداف يتعين أن تعرض أهداف المراجعة لكل من هذه البنود والإجراءات والأساليب الفنية الملائمة لتحقيق هذه الأهداف .

ويعتبر مدخل الميزانية أكثر ملاءمة لتطبيق إجراءات مراجعة الحسابات المالية ، حيث أن بنود المصروفات والإيرادات ماهى الا نتاج لحركة بنود الميزانية، ولذلك غالبا ما يواجه المراجع بضرورة مراجعة بند من بنود المصروفات أو الإيرادات عند مراجعة أحد بنود الميزانية للتحقق من أن الرصيد الظاهر بالميزانية لهذا البند يمثل النتيجة الفعلية للحركة التى تمت على مدار السنة وتاثر بها هذا البند بالاضافة لرصيده فى بداية الفترة محل المراجعة ، غير أن هذا لا يمنع من اجراء اختبارات اضافية مستقلة لبنود المصروفات والإيرادات .

وانطلاقا من هذا المدخل (مدخل الميزانية) فى تنفيذ عملية المراجعة يتناول هذا الباب تطبيق إجراءات المراجعة من خلال الفصول التالية :

الفصل الأول : مراجعة بنود رأس المال العامل .

الفصل الثانى : مراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل .

الفصل الثالث : مراجعة اضافية لبنود المصروفات والإيرادات .

الفصل الرابع : مراجعة الوحدات غير الهادفة للربح .

الفصل الأول

مراجعة بنود رأس المال العامل

Auditing the working capital cell

يقصد بالبنود التى يتكون منها رأس المال العامل بنود الاستخدامات قصيرة الأجل للأموال (الأصول المتداولة) وبنود مصادر الأموال قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) . ومن أبرز بنود الأصول المتداولة : النقدية - المخزون - الدينين وأوراق القبض - الاستثمارات قصيرة الأجل . ومن بنود الخصوم المتداولة ، الدائنون وأوراق الدفع . وتتناول فيما يلى كيفية مراجعة كلا من هذه البنود .

١ - مراجعة النقدية

تعتبر النقدية من أكثر الأصول المتداولة عرضة للاختلاس والسرقة الأمر الذى يتطلب الاحتفاظ بالجانب الأكبر من الأرصدة النقدية للمنشأة لدى واحد أو أكثر من البنوك مع تخصيص مبلغ كعهددة للصرف منه على المصروفات التثرية وبعض المدفوعات ذات الصفة الخاصة أو العاجلة .

أولاً - أهداف مراجعة النقدية :

١ - الإفصاح المهنى الأمين عن الأرصدة النقدية ، ويتطلب ذلك قياس سليم للعمليات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الثبات فى تطبيق هذه المبادئ من فترة مالية لأخرى وتبويب وعرض واضح للأرصدة النقدية فى نهاية السنة .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت نقداً وتسجيل كافة هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية ، ويتطلب ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية على النقدية ومدى التزام العاملين بالمنشأة بتطبيق هذا النظام .

- ٣ - التحقق من وجود الأرصدة النقدية وعدم وجود قيود مفروضة على التصرف في هذه الأرصدة أو بعضها .
- ٤ - التحقق من تقييم الأرصدة النقدية بالعملات الأجنبية والثبات في تطبيق سياسة وأسس التقييم التي تتبعها المنشأة من فترة مالية لأخرى .
- ٥ - التحقق من التوزيع الزمني السليم للمعاملات النقدية (المقبوضات والمدفوعات النقدية) وتحديد ما يخص الفترة الحالية منها .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة النقدية :

تتضمن هذه الأوراق : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية ، وكشف الأرصدة النقدية لدى البنوك في نهاية السنة المالية ، ومنكرات تسوية أرصدة البنوك ، بيان التحويلات بين البنوك في نهاية السنة المالية ، كشف جرد النقدية بخزينة المنشأة في تاريخ نهاية السنة المالية ، ملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية ، وأى شهادات بخصوص النقدية سواء من إدارة المنشأة أو الغير .

ثالثا - إجراءات مراجعة النقدية :

لتحقيق أهداف مراجعة النقدية يمكن استخدام الإجراءات التالية :

- ١ - اختبار نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية بما في ذلك الإجراءات المحاسبية لهذه العمليات (مقبوضات ومدفوعات) ، وأخذ عينة من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من مدى الالتزام بتطبيقه والوقوف على أى ثغرات في النظام والتحقق من عدم استغلال هذه الثغرات بصورة سيئة لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم إجراؤه .
- ٢ - اعداد كشف بالأرصدة النقدية لدى البنوك والخزينة في نهاية الفترة السابقة ونهاية الفترة الحالية (شكل ١/٤) وتتبع هذه الأرصدة بحسابات النقدية بدفتر الاستاذ العام (أول وآخر الفترة الحالية) .

شكل رقم ٤/١

الأرصدة النقدية لدى البنوك في ١٩٩١/١٢/٣١

بيان	رصيد ٩٠/١٢/٣١ بعد التسوية	رصيد الدفاتر في ٩١/١٢/٣١	مدينة	دائنة	رصيد ٩١/١٢/٣١
بنك أ	٢٠٧٠ ن	٤٥٥٦٠	-	٦٠	٤٥٥٠٠
بنك ب	١٥١٦٠ ن	١٠٢٠٠	-	-	١٠٢٠٠
بنك ج	١٧٥٤٠ ن	١٢٥٠٠	-	٣٠	١٢٤٧٠
	٦٣١٧٠	٦٨٣٦٠		٩٠	٦٨٢٧٠

ن تتبع مع أوراق العمل للسنة السابقة
تتبع مع الاستاذ العام
م مراجعة حسابية للأعمدة

٢- الحصول على أو اعداد مذكرة تسوية لأرصدة البنوك والحصول

على كشوف حسابات عن فترة تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ، ويتم اعداد هذه المذكرة لكل بنك على حدة للوقوف على أوجه الخلاف بين رصيد البنك طبقا لكشف الحساب ورصيد البنك طبقا للدفاتر، ويتم حصر أوجه الخلاف بين الرصدين والتحقق منها (ايداعات بالطريق أو شيكات صدرت ولم تصرف حتى تاريخ اعداد الميزانية) . ويظهر ذلك في برنامج المراجعة فيمايلي :

- مراجعة مذكرة تسوية أرصدة البنوك والمعلومات التفصيلية المؤيدة لما جاء بها .

- الحصول على كشوف حسابات البنوك عن الفترة اللاحقة لتاريخ انتهاء السنة المالية (الشهر التالي لنهاية السنة المالية مثلا) .

- تتبع رصيد كل بنك في مذكرة التسوية مع رصيد كشف الحساب في نهاية السنة الحالية وفي الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ، ومطابقة ذلك مع دفتر التقديرات .
- تتبع قيمة وتواريخ الايداعات بالطريق في نهاية السنة المالية مع كشوف البنك عن الفترة التالية لتاريخ نهاية السنة المالية وقسائم ايداع هذه المبالغ في البنك .
- التحقق من عدم ادراج الشيكات الملغاة في مذكرة تسوية رصيد البنك وارفاق هذه الشيكات بكمونها في دفتر الشيكات والتأشير عليها بالالغاء ، وعدم ظهور أى من هذه الشيكات في كشف الحساب عن الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية .
- تتبع الشيكات تحت التحصيل في نهاية الفترة الحالية مع كشوف البنك الحالية عن الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة الحالية ، والحصول على شهادة من البنك بالشيكات تحت التحصيل للمنشأة لديه حتى تاريخ نهاية السنة الحالية ومطابقتها مع مذكرة التسوية .
- تتبع الشيكات التي صدرت وما لم يصرف منها حتى نهاية السنة مع كشوف البنك عن الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية ، ومطابقتها مع مذكرة التسوية ويمكن أن تظهر مذكرة تسوية رصيد البنك بالشكل التالي :

قد تم تحويل من حساب الشركة طرف بنك لحساب الشركة طرف بنك آخر وأن هذا التحويل أضيف في نهاية السنة بالبنك الآخر وخصم في بداية السنة التالية بالبنك الأول فان هذا يعنى تضخيم رصيد النقدية في نهاية السنة المالية بمقدار هذا التحويل، ويطلق على هذا الأسلوب اصطلاح Kitting ويستخدم لتحسين نسبة السيولة بالشركة. ويعتبر اجراء مراجعة التحويلات بين البنوك في نهاية السنة المالية والفترة اللاحقة لنهاية السنة المالية من الاجراءات الملائمة لمواجهة هذا الأسلوب . ويلاحظ أنه اذا تم التحويل في الدفاتر في نهاية السنة ولم يظهر في كشوف البنك الا في بداية السنة التالية فان هذا التحويل يعتبر من بنود التسوية التي يتعين اظهارها في مذكرة تسوية رصيد البنك .

ومن الأمور التي يتعين أن يركز عليها المراجع أيضا حسابات المنشأة مع البنك التي اقلت دفتريا اثناء السنة حيث يمكن أن تستخدم هذه الحسابات (اذا لم يكن تم اخطار البنك باقفالها) في اجراء تحويلات لحسابات قائمة دفتريا أو اجراء عنيات غير مصرح بها ، ويمكن للمراجع أن يحصل من البنك على شهادة تفيد ذلك .

٥ - اختبار للعمليات النقدية حيث يتعين على المراجع فحص العمليات النقدية التي تمت على مدار الفترة محل المراجعة سواء مراجعة شاملة أو مراجعة اختبارية . فاذا افترضنا أن المراجع قد اختار شهر معين أو أكثر لمراجعة العمليات النقدية التي تمت خلاله فان هذه المراجعة تتطلب :

- تتبع التسلسل الرقعى لقسائم البيع النقدي والتثبت من الدقة الحسابية لها وتسجيلها في دفتر النقدية .

- تتبع التسلسل الرقعى لايصالات التحصيل النقدي والتثبت من الدقة الحسابية لها وفحص المستندات المرفقة بكل منها للتأكد من صحة التوجيه المجاسنى للمبالغ المحصلة (تحصيل من العملاء ، تحصيل أوراق قبض ، أو تحصيل إيرادات أخرى) - وعدم منح خصم

مسموح به الا بوجود تصريح بذلك وان العميل يستحق هذا الخصم ،
وسلامة اثبات قيود هذه المتحصلات يومية النقدية وترحيلها
للحسابات الخاصة بها بدفاتر الاستاذ المساعدة حتى يمكن اكتشاف
بعض أساليب التلاعب كنسلوب الـ Lapping

- فحص فواتير الشراء النقدي وأوامر الشراء المرتبطة بها وأتون
لمضافتها للمخازن والتثبت من الدقة الحسابية لها وصحة التوجيه
المحاسبى ودقة اثباتها فى يومية النقدية .

- تتبع التسلسل الرقمى لايصالات الصرف والشيكات الصادرة عن كل
منها ومراجعة المستندات المرفقة بكل منها للتأكد من سلامة التصريح
بالدفع وصحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المسددة (مصروفات ، سداد
أوراق دفع ، تسديد للموردين) وأحقية المنشأة فى الحصول على
خصم مكتسب من المورد عند السداد ، والتأشير بالسداد على أوراق
الدفع المسددة والغانها ، وسلامة اثبات قيود هذه المدفوعات يومية
النقدية وترحيلها للحسابات الخاصة بها بدفاتر الاستاذ المساعدة .

- مراجعة قسائم الايداع فى البنوك وتتبعها فى دفتر النقدية ومع
كشوف حسابات البنك .

فحص عمليات صندوق المصروفات النثرية وتتبع عهدة هذا الصندوق
والمنصرف منها والمستندات المؤيدة لهذا الصرف .

٦ - جرد فعلى للنقدية بخزينة الشركة فى نهاية السنة المالية
واعداد مجزر جرد يوقع عليه من اعضاء لجنة الجرد ومن مندوب عن
المراجع ومطابقة نتيجة الجرد الفعلى مع الرصيد الدفترى للنقدية بالخزينة
فى نهاية السنة المالية (تاريخ الجرد) .

٧ - التحقق من سلامة تيوب الارصدة النقدية والافصاح عن أى
قيود على هذه الارصدة . ويتطلب ذلك الحصول على شهادة من البنك

بأنه لا توجد قيود على استخدام الأرصدة النقدية للشركة لدى البنك حيث أن هذه القيود فى أغلب الأحوال لا تكون واضحة فى كشوف الحسابات التى ترد للشركة من البنوك ، فإذا كان للشركة ودائع لدى أحد البنوك وكان السحب على المكشوف من هذا البنك بضمان هذه الودائع فإن ذلك يعنى أن الرصيد النقدى الممثل فى ودائع مقيد بسداد ماعلى الشركة من التزامات لهذا البنك ، بالإضافة الى مراجعة عقود التسهيلات المصرفية التى عقدتها المنشأة ، ويجب أن تبوب الأرصدة النقدية المقيدة بشكل مستقل عن الأرصدة غير المقيدة .

٨ - مراجعة الدقة الحسابية والتثبت من مجاميع دفتر النقدية والترحيل لدفتر الاستاذ والتحقق من مجاميع الأعمدة المختلفة ودقة ترحيلها للحسابات المناظرة لهذه الأعمدة بدفتر الاستاذ العام . واجراء المقارنة بين كل من هذه الحسابات ودفتر الاستاذ المساعد المقابل له .

٢ - مراجعة المخازن

يعتبر المخزون من بنود رأس المال العامل الهامة سواء فى الشركات الصناعية (مخزون خامات - انتاج تحت التشغيل - انتاج تام) أو الشركات التجارية (مخزون بضائع بغرض البيع) وذلك لكونه أحد المتغيرات الرئيسية فى تحديد رقم اجمالى الربح وأن تحديده ينطوى على عمليات حسابية مطولة بالإضافة الى امكانية التلاعب فيه يقصد التأثير فى أرباح المنشأة أو الإهمال الذى يحمل المنشأة بخسائر كبيرة ، وتبعاً لذلك يتطلب الأمر أن يستخدم المراجع اجراءات مكثفة لمراجعة المخزون وبصفة خاصة فى حالة كون المخزون فى نهاية السنة المالية ذات أهمية نسبية كبيرة بالمقارنة مع باقى بنود رأس المال العامل .

أولاً - أهداف مراجعة المخزون :

١ - الإفصاح المهنى الأمين لبنود المخزون ، ويتطلب ذلك التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند قياس وعرض بنود المخزون

بالقوائم المالية والثبات فى تطبيق هذه المبادئ من فترة مالية لأخرى ، فإذا كانت المنشأة تطبق إحدى طرق التكلفة ، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فى تسعير المخزون فيتعين على المراجع أن يتحقق من الثبات فى تطبيق هذه الطريقة من سنة لأخرى والافصاح عن أى تغيير فى هذه الطريقة إذا تحولت المنشأة من طريقة الى أخرى من طرق التسعير - بالإضافة الى التبريد والعرض السليم لبنود المخزون بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات المرتبطة بالمخزون ، وهو ما يتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية للإضافة للمخزون (بالشراء أو الانتاج) والصرف من المخزون (سواء للبيع أو الاستخدام فى الانتاج) ، وأن هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية ، وتخص الفترة محل المراجعة .

٣ - التحقق من وجود بنود المخزون المختلفة التى تظهر بالقوائم المالية للمنشأة سواء كانت بمخازنها أو بالطريق أو لدى الغير بصفة أمانة .

٤ - التحقق من ملكية المنشأة لبنود المخزون المختلفة والافصاح عن أى حقوق للغير عليها ، ويتطلب ذلك فحص كامل للمستندات المؤيدة لحركة المخزون .

٥ - التحقق من التقييم السليم للمخزون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وتطبيقا لسياسة الحيلة والحذر يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، وقد يكون ذلك ملائما بالنسبة للمخزون من البضائع بفرض البيع أو الخامات غير أنه لا يلائم المخزون من الانتاج تحت التشغيل والذى يقوم عادة بالتكلفة . وفى نفس الوقت تتعدد طرق قياس التكلفة فتبعا لتدفق عناصر التكلفة نجد طريقة الوارد أولا بصرف أولا FIFO - طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا LIFO - طريقة المتوسط AVERAGE وكل من هذه الطرق يصلح للتطبيق فى ظل ظروف وافتراضات معينة الأمر الذى يتطلب استخدام التقدير الشخصى لاتباع أى منها . وفى الشركات الصناعية بصفة خاصة يقتضى الأمر فحص نظام التكاليف المتبع بالشركة للتحقق من التقييم السليم لبنود المخزون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة المخزون :

تتضمن هذه الأوراق : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على المخزون ، وكشف بالأنواع الرئيسية للمخزون (خامات - تحت التشغيل - انتاج تام أو بضائع بغرض البيع) فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، وقائمة جرد لكل نوع رئيسى من أنواع المخزون فى نهاية الفترة الحالية ، وملاحظات المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية وعمليات جرد المخزون ، أى شهادات بخصوص المخزون سواء من ادارة المنشأة أو الغير .

ثالثا - اجراءات مراجعة المخزون :

لتحقيق أهداف مراجعة المخزون يمكن اتباع الاجراءات الرئيسية التالية :
١ - اختبار نظام الرقابة على المخزون ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط الداخلية والاجراءات المحاسبية لعمليات الشراء والاستلام والصرف للانتاج والشحن للعملاء ، ونظام التكاليف المتبع (بصفة خاصة عند مراجعة الشركات الصناعية) ، وأخذ عينة من كل من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط التى يستند اليها نظام الرقابة الداخلية على المخزون لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - الحصول على أو اعداد قائمة بالأنواع الرئيسية للمخزون فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة وتوضع هذه القائمة المجاميع الخاصة بكل نوع رئيسى لأنواع المخزون ، وهذه المجاميع انما تمثل محصلة البنود الفرعية المتعددة لكل نوع رئيسى ، ومن ثم فان صحة هذه المجاميع ترتبط بسلامة البنود الفرعية المكونة لها ، وتتحدد البنود الفرعية لكل نوع رئيسى من أنواع المخزون فى ضوء الكميات الخاصة بكل نوع ، وتكلفة الوحدة منها . ويتولى المراجع تتبع مجاميع الأنواع الرئيسية للمخزون فى هذه القائمة مع حسابات المخزون بالاستاذ العام ودفتر استاذ المخازن فى بداية ونهاية الفترة المالية وذلك بعد التحقق من الدقة الحسابية لهذه المجاميع .

٢ - ملاحظة الجرد الفعلى لبنود المخزون فى نهاية الفترة ويعتبر الجرد الفعلى للمخزون من أساليب المراجعة التى تلقى قبولا عاما ، ويتم بإجراء حصر فعلى لبنود المخزون سواء بالعد أو الوزن أو القياس . ومع أن مسئولية إجراء الجرد الفعلى للمخزون تقع على إدارة المنشأة إلا أنه يتعين على المراجع أن يوفد مندوبا عنه لملاحظة عملية الجرد وتبوين كميات بعض الأصناف لاختبارها مع قوائم الجرد بعد الانتهاء من إعدادها للتحقق من عدم تغيير هذه الكميات بعد عملية الحصر الفعلى . ويجب أن يحصل المراجع من إدارة المنشأة على كشف بالأرصدة الدفترية للمخزون فى نهاية الفترة الحالية لمطابقتها مع نتيجة الجرد الفعلى والتحقق من أن البضائع التى وردت للمنشأة قرب نهاية الفترة الحالية قد تم تسجيلها ضمن المشتريات طالما أنها أخذت فى الحسبان عند الحصر الفعلى للمخزون ، وإن البضاعة المباعة ولم يتسلمها العملاء بعد قد استبعدت من الحصر الفعلى طالما أنها قد سجلت كمبيعات للفترة المالية محل المراجعة ، ويتطلب ذلك أن يحصل المراجع على كشف بالمشتريات والمبيعات التى تمت بالفترة السابقة مباشرة لنهاية السنة المالية محل المراجعة ، والتحقق من تسجيل هذه المشتريات والمبيعات بحسابات الموردين والعملاء على التوالى بنفس الفترة والرجوع للمصادقات الواردة من الموردين والعملاء .

وقد تحتوى بنود المخزون على بعض الأصناف الراكدة أو بطيئة الحركة ومن ثم يجب عزل هذه الأصناف عن باقى أصناف المخزون وتتبع حركة هذه الأصناف فى سجلات المخزون والاستفسار من الإدارة العليا عن سياسة المنشأة بخصوصها . هذا بالإضافة الى استبعاد بضاعة الأمانة الواردة للمنشأة من كشوف الحصر الفعلى وإعداد كشوف مستقلة بها .

وقد يكون للمنشأة مخزون لدى الغير بصفة أمانة أو بصفة تأمين لقرض حصلت عليه المنشأة (بضائع بمخازن بنك مثلا) أو بضائع

بالطريق (بالجمارك مثلا) ، ويستعاض عن الحصر الفعلى لهذه البضائع بالحصول على شهادات من الغير بكميات البضائع الموجودة طرفهم والملوكة للمنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية وأى التزامات على المنشأة بخصوص هذه البضائع .

٤ - اختبار للطرق المتبعة فى تسعير المخزون وتحدد الاجراءات التى يتبعها المراجع لاجراء هذا الاختبار على طبيعة نشاط المنشأة وطريقة التسعير التى تسير عليها (الوارد أولا يصرف أولا FIFO ، الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO ، أو المتوسط AVERAGE ، . .) ونظام التكاليف المتبع بها وخصوصا عند مراجعة حسابات الشركات الصناعية . وبخصوص المخزون من الخامات والبضائع بفرض البيع فانه يكون مسعرا بأحدث الأسعار أو بأقدم الأسعار أو بأخر متوسط للسعر تبعا لطريقة الأول فالأول، أو الآخر فالأول أو المتوسط على التوالى . وفيما يتعلق بالمخزون من الانتاج تحت التشغيل والانتاج التام ، فاذا كان نظام التكاليف المتبع بالشركة مصمما على أساس الأوامر الانتاجية فان مراجعة تسعير هذا المخزون تتطلب فحص تدفق عناصر التكلفة بحسابات مراقبة تكاليف الأوامر وعلى عينة من هذه الأوامر (تكلفة الخامات المنصرغة لكل أمر ، تكلفة العمالة ، والأعباء الاضافية) وتحديد ما يخص المخزون من الأوامر التامة وغير التامة فى نهاية السنة المالية من هذه العناصر . أما اذا كانت المنشأة تسير على نظام المراحل الانتاجية فيتطلب الأمر فحص تجميع عناصر التكلفة لكل مرحلة انتاجية ومتوسط تكلفة الوحدة من الانتاج بعد معادلة الوحدات تحت التشغيل بوحدات تامة .

وتعبر التكلفة عن أحد جوانب عملية تسعير المخزون بصفة خاصة بالنسبة للمخزون من الخامات والانتاج التام والبضائع بفرض البيع ، اذ يتعين على المراجع أن يتحقق من أن هذه التكلفة لاتتفوق أسعار السوق حيث يقوم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وفقا للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها . كما يتطلب الأمر من المراجع أن يتحقق من الثبات فى تطبيق هذه المبادئ من سنة مالية لأخرى والإشارة فى تقريره لآى تحول عن طريقة تسعير المخزون ومدى تأثير هذا التحول على أرقام القوائم المالية المنشأة .

٥ - فحص أى حقوق للغير على المخزون وهو ما يتطلب من المراجع اجراء مراجعة مستندية لعمليات الشراء ، وفحص عقود التسهيلات التى حصلت عليها المنشأة من المؤسسات المالية (كالبנק) ، واستخدام أسلوب المشاهدات والاستفسارات عند ملاحظة الجرد الفعلى ، فوجود جزء من المخزون بمخزن للبنك يشير الى وجود التزامات على المنشأة لهذا البنك بضمان هذا المخزون ، كما يفكن الحصول على شهادات من الغير ومن ادارة المنشأة عن أى التزامات عن هذا المخزون .

- فحص سجلات المخزون ومطابقتها مع قوائم الجرد الفعلى حيث يتم التحقق من الدقة الحسابية لحسابات الأصناف المختلفة بدفاتر استاذ المخزون وفحص عينة منها مستنديا ومطابقة الأرصدة الدفترية لهذه الأصناف فى نهاية الفترة المالية مع نتيجة الجرد الفعلى وحصر الاختلافات (العجز أو الزيادة فى المخزون) والوقوف على مسبباتها .

٧ - التحقق من سلامة عرض بنود المخزون بالقوائم المالية سواء من حيث تبويب البنود الرئيسية للمخزون أو الإفصاح عن أى التزامات للغير على هذه البنود أو بعضها أو وجود أصناف رأكدة أو بطيئة الحركة ضمن بنود المخزون .

٣ - مراجعة المدينين وأوراق القبض

يقصد بالمدينين حسابات العملاء المتعاملين مع المنشأة ، وأوراق القبض الواردة للمنشأة من هؤلاء العملاء ، ويتم تحصيل هذه الحسابات عادة خلال سنة

أو على مدار دورة نشاط المنشأة . وتبعاً لذلك لا يدخل ضمن أوراق القبض تلك الأوراق التي تستحق بعد أجال طويلة ، كما لا يندرج بحسابات المدينين الديون المستحقة للمنشأة كسلف على العاملين بها أو الحسابات الجارية مع الشركات التابعة والشقيقة حيث يتعين تبويب هذه الحسابات كبنود مستقلة .

وتدرج حسابات المدينين وأوراق القبض بقائمة المركز المالى بصافى القيمة الممكن تحصيلها Net Realizable Value ومن ثم يستبعد منها أى ديون لا يمكن تحصيلها كما يؤخذ فى الحساب ما يحتمل عدم تحصيله فى شكل مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها وأى مخصصات لمواجهة ما قد تسمح به المنشأة كخصم لتعجيل الدفع .

أولاً - أهداف مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض :

- ١ - الإفصاح المهنى الأمين لحسابات المدينين وأوراق القبض بالقوائم المالية للمنشأة من حيث تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية على هذه البنود والثبات فى تطبيقها من فترة مالية لأخرى ، ومدى الالتزام بالسياسة الموضوعية لهذه الحسابات كسياسة الائتمان وسياسة التحصيل ، وسلامة عرض هذه الحسابات بالقوائم المالية .
- ٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت بحسابات المدينين وأوراق القبض وهو ما يتطلب المراجعة المستندية لهذه الحسابات وفحص وتقييم نظام المنشأة للرقابة الداخلية عليها .
- ٣ - التحقق من أن أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض الظاهرة بالقوائم المالية للمنشأة تمثل التزامات حقيقية للمنشأة طرف عملاتها .
- ٤ - التحقق من أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض قد ادرجت بالقوائم المالية بصافى القيمة الممكن تحصيلها .
- ٥ - التحقق من عدم وجود حقوق للغير على أوراق القبض كان تكون المنشأة قد حصلت على قروض بضمان هذه الأوراق .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة المدينين وأوراق القبض :

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على حسابات المدينين وأوراق القبض وبيان بأرصدة هذه الحسابات في بداية ونهاية الفترة المالية محل المراجعة ، وكشف بأعمار الديون ، والمصادقات الواردة من العملاء على أرصدتهم ، وكشف جرد أوراق القبض لدى المنشأة أو شهادة من البنك بأوراق القبض المودعة لديه من الشركة للحصول أو برسم التأمين ... ملاحظات المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية على هذه الحسابات وملاحظاته على عملية جرد أوراق القبض .

ثالثا - اجراءات مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض :

لتحقيق الاهداف السابق ذكرها لمراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - اختبار نظام الرقابة الداخلية على حسابات المدينين وأوراق القبض ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الخاصة بالرقابة على البيع الآجل ومربودات ومسوحات المبيعات والديون المدومة وقبول أوراق القبض من العملاء وتحصيلها أو تجديدها والمتحصلات من العملاء ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية المتعلقة بهذه البنود . وأخذ عينة من هذه البنود وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط الخاصة بكل منها وتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - الحصول على أو اعداد كشف بأرصدة المدينين وأوراق

القبض وأعمار هذه الديون والتثبت من الدقة الحسابية لهذه الأرصدة ومطابقتها مع دفتر استاذ العملاء أو دفتر أوراق القبض والاستاذ العام ، كما يسترشد بالبيانات الواردة في هذا الكشف عند تحديد المخصصات المرتبطة بهذه الحسابات ، والمطابقة مع مايرد بالمصادقات المرسلة للعملاء .

٣ - مراجعة للمبيعات الآجلة ومربودات المبيعات وبصفة خاصة خلال الفترة السابقة لنهاية السنة المالية . حيث يمكن أخذ عينة من قوائم البيع الآجل خلال السنة ومقارنتها مع أوامر البيع الواردة من العملاء ومستند شحن هذه البضاعة وتتبع التسجيل يومية المبيعات وحساب العميل باستاذ العملاء وترحيل مجموع يومية المبيعات للاستاذ العام . كما يمكن أخذ عينة من اشعارات خصم قيمة المربودات ومقارنتها مع مذكرة الرد ومحضر استلام البضاعة المرتدة من العملاء وتتبع التسجيل بدفتر يومية مربودات المبيعات وحساب العميل باستاذ العملاء وترحيل مجموع يومية المربودات للاستاذ العام . ويعتبر هذا الاجراء ضروريا في الفترة السابقة لنهاية السنة المالية لاكتشاف التلاعب في حسابات العملاء أو المخزون من البضاعة في نهاية السنة المالية .

٤ - مراجعة للديون التي اعدمت خلال السنة والخصم المسموح به للعملاء حيث يتم فحص لمذكرات اعدام الديون أو مذكرة الخصم والتحقق من سلطة الاعتماد ومبررات اعدام الدين والمستندات المؤيدة لها والتوجيه المحاسبى للديون المعدومة أو الخصم المسموح به بدفتر استاذ العملاء والاستاذ العام وذلك للتحقق من عدم استخدام هذه البنود بطريقة غير مرغوب فيها وخصوصا قرب نهاية السنة المالية .

٥ - الحصول على مصادقات مباشرة من العملاء عن أرصدتهم ويجب أن تصل هذه المصادقات للمراجع مباشرة . وقد تكون المصادقة ايجابية أى تتطلب من العميل أن يوافق أو يعترض على رصيد حسابه مع بيان أوجه الخلاف الأمر الذى يفضل معه ارسال كشف حساب تفصيلي للعميل مع هذه المصادقة حتى يتسنى له حصر أوجه الاختلاف ان وجدت وقد لا يصل الرد للمراجع خلال فترة معقولة ، وفى هذه الحالة قد يرسل لنفس العميل مصادقة ثانية وأحيانا ثالثة فإذا لم يحصل على رد يمكنه أن

يلجأ الى اجراءات معوضة كفحص فواتير البيع ومستندات الشحن وايصالات السداد من هذا العمل . وقد تكون المصادقة سلبية بمعنى أن عدم رد العمل خلال فترة معينة يعتبر قرينة على صحة رصيده طرف المنشأة . وحتى لايعتقد بعض العملاء أن هذه المصادقة تمثل مطالبة للسداد الأمر الذي قد يؤدي بهم الى ارسال المبالغ المستحقة عليهم للمراجع فانه يتعين أن يذكر في المصادقة انها لا تمثل مطالبة بالسداد .

ويتعين على المراجع أن يفحص كافة الاختلافات سواء استخدام المصادقات الايجابية أو السلبية ، فقد يكون العمل سدد جزء من أو كل مديونيته بعد انتهاء السنة المالية وقبل وصول المصادقة اليه ومن ثم يذكر العمل في المصادقة المبلغ المسدد وتاريخه وهنا يتعين على المراجع التحقق من وصول هذه المبلغ للمنشأة بعد تاريخ نهاية السنة المالية . وتجدر الاشارة الى أن المصادقات تعتبر بمثابة دليل اثبات على وجود الدين ولكنها ليست قرينة على امكانية تحصيل هذا الدين . وبالمثل فان تحصيل جزء من الدين أو كله بعد تاريخ نهاية هذه السنة المالية ليس قرينة على وجود هذا الدين في تاريخ نهاية هذه السنة حيث أنه قد يكون البيع والتحصيل تم في الفترة اللاحقة لنهاية السنة المالية .

٦ - جرد فعلى لأوراق القبض لدى المنشأة في نهاية السنة المالية حيث يتعين حصر أوراق القبض التي لاتزال بحوزة المنشأة في تاريخ نهاية السنة المالية ومطابقة مجموع قيمتها مع رصيد أوراق القبض بالاستاذ العام . أما اذا كان جزء من هذه الأوراق لدى البنك برسم التحصيل أو برسم التأمين لقرض فيتعين الحصول على شهادة من البنك بهذه الأوراق موضحا بها قيمة كل ورقة واسم المدين وتاريخ استحقاقها ومطابقة هذه البيانات مع دفتر يومية أوراق القبض . ويتم مطابقة مجموع

أوراق القبض لدى المنشأة ولدى البنك مع رصيد حساب أوراق القبض بالاستاذ العام .

٧ - تقييم أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض حيث يتم تقييم أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بصافي القيمة الممكن تحصيلها الأمر الذي يتطلب مراجعة المخصصات المرتبطة بحسابات المدينين وأوراق القبض (مخصص بيون مشكوك في تحصيلها ، مخصص للخصم المسموح به ، مخصص أجير ...) وذلك بعد استبعاد أى بيون تكون اعدمت بالفعل . ولمراجعة هذه المخصصات يمكن أن يأخذ المراجع فى الحسابان عدة عوامل لعل أهمها :

- فحص فعالية سياستى الائتمان والتحصيل بالمنشأة .

- مدى استخدام الأساليب الاحصائية فى تقدير هذه المخصصات والتي تعتمد فى تطبيقها على نسب معينة مثل فترة الائتمان . نسبة الديون المدومة الى المبيعات ، نسبة أرصدة المدينين فى كل فئة عمر الى اجمالى المدينين ... الخ (وتقيد هذه النسب عندما يكون عدد حسابات المدينين كبيرا ورصيد كل حساب منها صغيرا نسبيا) .
- فحص ملفات الائتمان لكل عميل ومدى انتظامه فى السداد (ويقيد هذا الاجراء اذا كان عدد حسابات العملاء قليلا ورصيد كل منها كبيرا) .

- مراعاة الظروف الاقتصادية العامة عند تقدير هذه المخصصات لما لها من تأثير على قدرة العملاء وانتظامهم فى السداد .

وجدير بالذكر أن تقدير هذه المخصصات يعتبر مسئولية ادارة المنشأة ومن ثم فان المراجع ، وان كان يأخذ فى الحسابان العوامل المشار اليها أعلاه عند مراجعة هذه المخصصات ، فانه يجب أن يحصل على شهادات من ادارة المنشأة بخصوص سلامة تقدير هذه المخصصات فى ضوء السياسات التى تسير عليها .

٨ - التحقق من سلامة عرض أرصدة المدينين وأوراق القبض بالقوائم المالية ويتطلب ذلك من المراجع أن يستفسر من إدارة المنشأة عن أى ترتيبات مالية لتقديم أوراق القبض كضمانات ، أو منح خصم لتعجيل الدفع ، أو خصم أوراق القبض لدى البنك . . الخ ، وفحص عقود الاقتراض التى عقدتها الشركة ، الحصول على شهادات من المؤسسات المالية التى تقرض منها المنشأة للوقوف على الضمانات المقدمة عن هذه القروض . ويجب أن يكون عرض هذه الأرصدة متسقا مع ماتوصل اليه المراجع من معلومات .

٤ - مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

قد يتوافر لدى المنشأة فائض نقدي لفترات قصيرة أثناء السنة ، وفى هذه الحالة قد تفكر الإدارة فى استثمار هذا الفائض فى بعض الاستثمارات التى يمكن التصرف فيها خلال فترة قصيرة ومن أمثلتها الأسهم والسندات وشهادات الايجار . وقد يكون من أهداف الإدارة شراء أسهم بعض الشركات بفرض السيطرة عليها ومثل هذا الاستثمار لا يندرج بطبيعة الحال تحت الأصول المتداولة حيث أنه يمثل استثمار طويل الأجل ومن ثم فهو تخرج عن نطاق نقاشنا فى هذا الجزء . ويرتبط بتملك المنشأة لهذه الاستثمارات امكانية الحصول على إيرادات عنها (إيرادات الاستثمارات) بالإضافة الى ما قد يتحقق من أرباح (أو خسارة) من بيع هذه الاستثمارات .

أولا - أهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

١ - الإفصاح المهنى الأمين للاستثمارات قصيرة الأجل وهو ما يتطلب التحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس تكلفة هذه الاستثمارات والإيرادات المرتبطة بها ، وكذا عند عرضها بالقوائم المالية .

٢- التحقق من صلاحية المعاملات التي تمت على الاستثمارات قصيرة الأجل خلال الفترة المالية محل المراجعة ، وهو ما يتطلب فحص المستندات المؤيدة لهذه المعاملات وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل .

٣- التحقق من ملكية هذه الاستثمارات للمنشأة وإي حقوق للغير عليها .

٤- التحقق من سلامة التوزيع الزمني للإيرادات والأرباح أو الخسائر المرتبطة بالاستثمارات قصيرة الأجل .

٥- التحقق من وجود هذه الاستثمارات .

٦- التحقق من سلامة تقييم هذه الاستثمارات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل ووصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات وكشف ببيان هذه الاستثمارات وتكلفتها والعائد الخاص بكل منها ، كشف الجرد الفعلي للاستثمارات الموجودة بحوزة المنشأة عند نهاية السنة المالية ، أو شهادة من البنك أو الجهة المودع لديها هذه الاستثمارات ، وملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات وعلى عملية جردها .

ثالثا - إجراءات مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

لتحقيق أهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل يمكن أن تستخدم الإجراءات الرئيسية التالية :

١- اختبار نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل ويتطلب ذلك فحص للضوابط والإجراءات الداخلية المتعلقة بالرقابة على الاستثمارات قصيرة الأجل عند شراء وبيع هذه الأوراق وكذا تحصيل الإيرادات المرتبطة بها ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية عند شراء وبيع هذه الاستثمارات وتحصيل الإيرادات الخاصة بها : وأخذ عينة من

هذه الاستثمارات وتتبع عمليات شرائها وبيعها وتحصيل إيراداتها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط الداخلية التي يستند اليها نظام الرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات لتقرير مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢- الحصول على أو اعداد كشف بالاستثمارات قصيرة الاجل والايادات المتعلقة بكل منها والتثبت من الدقة الحسابية لأرصدة هذه الاستثمارات ومطابقتها مع سجل الاستثمارات (ان وجد) ورصيدها بدفتر الاستاذ العام في بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، وتسجيل الايرادات المتعلقة بها في مواعيد استحقاقها بالدفاتر وتتبع تحصيلها بدفتر يومية النقدية (مقبوضات) .

٣- مراجعة عمليات شراء وبيع الاستثمارات على مدار السنة وذلك للتحقق من سلامة التصرفات التي تمت على هذه الاستثمارات وانها مؤيدة بالمستندات الكافية والمعتمدة واستتزال المباع بالتكلفة من حساب هذه الاستثمارات مع تسوية فرق البيع عن التكلفة في حساب أرباح أو خسائر بيع الاستثمارات . وقد يتطلب الأمر فحص مثل هذه التصرفات لفترة قصيرة تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية للتأكد من عدم وجود أمور غير مرغوب فيها قرب انتهاء السنة محل المراجعة وقد تحصل المنشأة على هذه الاستثمارات بمشاركتها في تأسيس شركات مساهمة وفي هذه الحالة يتعين الرجوع الى صحيفة الشركات للحصول على معلومات عن هذه الشركات ونسبة مشاركة المنشأة محل المراجعة بها وعدد الأسهم التي تملكها وقيمتها ومطابقتها مع المثبت بالدفاتر ، ويمكن أن تتم المصادقة مع هذه الشركات آخر السنة المالية للتحقق من وجود هذه الاستثمارات .

٤ - جرد فعلي للاستثمارات عند نهاية السنة المالية ويتم ذلك بالنسبة للاستثمارات الموجودة بحوزة المنشأة ، أما الاستثمارات المودعة طرف البنك مثلاً فيتعين الحصول على شهادة من البنك بخصوصها على أن يوضح بهذه الشهادة أى التزامات على المنشأة بضمان هذه الاستثمارات . ويتم مطابقة نتيجة الحصر الفعلي وما جاء بهذه الشهادة مع كشف الاستثمارات قصيرة الأجل ومع رصيد هذه الاستثمارات بالاستاذ العام .

٥ - الحصول على الاسعار السوقية لهذه الاستثمارات فى تاريخ اعداد الميزانية وذلك با رجوع الى الاسعار المعلنة من بورصة الأوراق المالية اذا كانت هذه الاستثمارات متمثلة فى أسهم وسندات متداولة فى سوق الأوراق المالية ، حتى يتسنى للمراجع مراجعة أى مخصص يلزم تكوينه لمواجهة احتمال هبوط أسعار هذه الأوراق . أما اذا كانت هذه الاستثمارات ممثلة فى شهادات ادخار أو ودائع قصيرة الأجل فانها تظهر بتكلفتها فى القوائم المالية وفقا للشهادات التى يتم الحصول عليها من الجهات المصدرة لهذه الشهادات أو المودع لديها هذه الودائع .

٦ - التحقق من سلامة عرض الاستثمارات بالقوائم المالية حيث يتعين الفصل بين الاستثمارات قصيرة الأجل (والتى تدخل ضمن بنود الأصول المتداولة) والاستثمارات طويلة الأجل (والتى تعتبر استخدامات أموال طويلة الأجل) ، ووفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها يتم تقويم هذه الاستثمارات بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وهو ما يتطلب مقارنة بين تكلفة هذه الاستثمارات وأسعارها فى السوق واظهار مخصص هبوط أسعارها فى حالة كون أسعار السوق أقل من تكلفتها ، هذا بالإضافة الى التحقق من تسجيل إيرادات هذه الاستثمارات التى تخص الفترة محل المراجعة واظهارها ضمن الإيرادات المستحقة فى حالة عدم تحصيلها حتى نهاية السنة المالية .

٥ - مراجعة الدائنين وأوراق الدفع

تعتبر حسابات الدائنين (الموردين) وأوراق الدفع عن التزامات قصيرة الأجل على المنشأة (خصوم متداولة) حيث يتم سدادها غالبا خلال دورة النشاط العادية أو سنة ، ومع أن الخصوم المتداولة تتضمن بنودا أخرى بخلاف حسابات الدائنين وأوراق الدفع مثل بنوك دائنة ودائنون متنوعون وأرصدة دائنة ، فإن تركيزنا على حسابات الدائنين وأوراق الدفع يرجع الى أن البنود الأخرى للخصوم المتداولة يتم مناقشتها من خلال أجزاء أخرى (مثل مراجعة البنوك عند مناقشة مراجعة التقديرية ، ومراجعة الأرصدة الدائنة عند مناقشة مراجعة المصروفات والائرادات) .

ويعتد مراجعة الأصول المتداولة لاحظنا أن المراجعين يهتمون أساسا بالتحقق من القيم المسجلة بالدفاتر لهذه الأصول ، ولعل هذا التركيز يتحول الى التحقق من عدم وجود التزامات غير مسجلة عند مراجعة الخصوم بصفة عامة .

أولا - أهداف مراجعة الدائنين وأوراق الدفع

١ - الإفصاح المهني الأمين عن أرصدة حسابات الدائنين وأوراق الدفع بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التي تمت بحسابات الدائنين وأوراق الدفع وهو ما يتطلب المراجعة المستندية لهذه المعاملات وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عليها .

٣ - التحقق من أن أرصدة حسابات الدائنين وأوراق الدفع تمثل التزامات تستحق خلال سنة أو على مدار دورة النشاط العادي للمنشأة وأنه لا توجد التزامات قصيرة الأجل غير مثبتة بالدفاتر .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الدائنين وأوراق الدفع

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الدائنين وأوراق الدفع : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الحسابات ، وكشف بأرصدة الدائنين ، كشف بأوراق الدفع المسحوبة على المنشأة وبياناتها وتاريخ استحقاق كل منها وقيمتها ، المصابقات الواردة من الدائنين ، شهادة من إدارة المنشأة بعدم وجود خصوم لم تسجل .

ثالثا - إجراءات مراجعة حسابات الدائنين وأوراق الدفع

لتحقيق أهداف مراجعة حسابات الدائنين وأوراق الدفع يمكن اتباع الإجراءات الرئيسية التالية :

١ - اختبار نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين وأوراق

الدفع ويتطلب ذلك فحص وتقييم الضوابط والإجراءات الخاصة بالرقابة على المشتريات الآجلة ومربودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتسب وقبول أوراق الدفع للموردين وسدادها أو تجديدها والتسديدات للموردين ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية المتعلقة بهذه البنود . ويتم أخذ عينة من كل من هذه البنود وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالإجراءات والضوابط الخاصة بكل منها لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم إجراؤه .

٢ - الحصول على أو أعداد كشف بأرصدة الدائنين وأوراق

الدفع حيث يتم التثبت من الدقة الحسابية لهذا الكشف ومطابقة الأرصدة الواردة به مع دفتر استاذ الموردين ودفتر أوراق الدفع والاستاذ العام ويتم مطابقة بيانات هذا الكشف مع المصابقات التي ترد من الموردين .

٣ - مراجعة للمشتريات الآجلة ومربودات المشتريات وبصفة

خاصة خلال الفترة السابقة لنهاية السنة المالية حيث يمكن أخذ عينة من فواتير الشراء الآجلة خلال السنة ومقارنتها مع طلب وأمر

الشراء وأنون الاضافة للمخازن وتتبع التسجيل يومية المشتريات وحساب المورد باستاذ الموردين وترحيل مجموع يومية المشتريات للاستاذ العام مع التثبت من الدقة الحسابية لهذه العمليات . كما يمكن أخذ عينة من اشعارات الخصم المرسله للمورد واشعارات الاضافة المقابلة الواردة منه ومقارنتها مع مذكرة رد البضاعة المرتجعة للموردين وتتبع تسجيلها بنفقات يومية مربودات المشتريات وحساب المورد باستاذ الموردين وترحيل مجموع اليومية للاستاذ العام . ويعتبر هذا الاجراء ضروريا فى الفترة السابقة لنهاية السنة المالية لاكتشاف التلاعب فى حسابات الموردين أو المخزون من البضاعة فى نهاية السنة المالية وقد يعضد ذلك بمراجعة عملية سداد فواتير الشراء الواردة قرب نهاية السنة المالية خلال الفترة اللاحقة لانتهاه هذه السنة .

٤ - الحصول على مصادقات مباشرة من الموردين عن أرصدهم ويتم التركيز على حسابات الموردين الرئيسيين حيث يفترض أن حساباتهم تمثل الجزء الأكبر من أرصدة الموردين ، مع أنه قد توجد حسابات موردين غير رئيسيين وتحتوى على أرصدة كبيرة فى نهاية السنة ، فالمراجع هنا ينظر الى احتمال عدم تسجيل التزامات قائمة على المنشأة فى تاريخ اعداد الميزانية ، ولذلك قد ترسل المصادقة لأحد الموردين الرئيسيين بالرغم أن حسابه مقفل (رصيده صفر) . وإذا كانت المصادقات التى ترسل للعملاء يوضح بها الرصيد المطلوب المصادقة عليه . بل وقد يرفق بالمصادقة كشف حساب للعميل ، فانه فى حالة المصادقات للموردين يفضل أن تكون مصادقة بىضاء أى لا يذكر بها أى رصيد ويطلب من المورد كتابة الرصيد المستحق له طرف المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية . ويعتبر الربط بين مصادقات الموردين وفواتير الشراء الواردة للمنشأة فى نهاية السنة محل المراجعة وتسديداتها فى الفترة اللاحقة لهذه السنة من

الأمور الهامة فى اكتشاف الالتزامات المستحقة على المنشأة خلال السنة محل المراجعة ولم تسجل .

ويمكن أن تتم مصادقات مشابهة عن أوراق الدفع المستحقة على المنشأة ، ومقارنة نتيجة هذه المصادقات مع كشف أرصدة الدائنين وأوراق الدفع فى نهاية السنة المالية .

هـ - الحصول على شهادة من ادارة المنشأة بعدم وجود التزامات لم تسجل بالاضافة الى الاجراءات السابقة فان هذا الاجراء الاضافى يعطى تأكيدات أخرى للمراجع بتسجيل كافة الالتزامات المستحقة على المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية محل المراجعة .

ويختص البنود الأخرى للخصوم المتداولة فغالبا ما يحصل المراجع على كشوف بها من الادارة كما يمكنه فحصها عند فحص ومراجعة بنود أخرى كالمصروفات والايرادات .

الفصل الثانى

مراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل

تشتمل مصادر الأموال طويلة الأجل حقوق الملكية والقروض طويلة الأجل كما أن الاستخدامات طويلة الأجل للأموال تضم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات طويلة الأجل . وقد تتم الاستثمارات طويلة الأجل بغية السيطرة على شركات أخرى لسبب أو آخر أو تكون هذه الاستثمارات فى صورة قروض طويلة الأجل تقدمها الشركة لشركات أخرى أو استثمار فى سندات لأجل طويلة بحكم القانون كما هو الحال فى شركات القطاع العام (استثمار فى سندات حكومية) . ولاتختلف الخطوط العريضة لمراجعة الاستثمارات طويلة الأجل عما سبق ذكره ، ومن ثم فإن دراساتنا فى هذا الباب تقتصر على عرض لاجراءات مراجعة كلا من الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، والقروض طويلة الأجل (اقترض طويل الأجل) ، وحقوق الملكية .

ويتشابه المنهج الذى يتبع لمراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل من حيث أنه يركز على التحقق من أرصدها الاغنتاحية (سواء بفحص هذه الأرصدة اذا كانت المراجعة تتم لأول مرة أو من أوراق العمل للسنة السابقة اذا كان المراجع قد قام بمراجعة حسابات هذه المنشأة للسنة السابقة) ثم مراجعة المعاملات التى تمت على هذه الحسابات خلال السنة الحالية . وتختلف مراجعة هذه الحسابات عن مراجعة بنود رأس المال العامل والتى تتصف بسرعة دورانها والاختلاف الجوهري - عادة - لرصيدا آخر الفترة عنه فى أول الفترة ، بينما نجد العديد من بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل لا يحدث فيها تغير أو قد يحدث تغير محدود بين رصيدها أول المدة وآخره ، ولذلك اذا اقتنع المراجع بصحة رصيد هذه الحسابات فى بداية الفترة وقام بمراجعة التغيرات المحدودة عليه خلال الفترة فانه يكون مقتنعا بصحة أرصدها فى نهاية السنة المالية .

١ - مراجعة الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

تعبر الأصول الثابتة عن تلك الممتلكات التي يتم الحصول عليها أو تكوينها بمعرفة الشركة بقصد استخدامها في إنتاج سلع أو خدمات وليس بفرض بيعها مثل الأراضي - المباني - الآلات والمعدات ، السيارات ، الأثاث وتجهيزات المكاتب، المحاجر ، والمناجم ، آبار البترول ، وهذه البنود تمثل ممتلكات ملموسة . كما تشمل ممتلكات غير ملموسة كالشهرة وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز ، وقد يضاف إليها المصروفات الايرادية المؤجلة^(١) . وتعبر المشروعات تحت التنفيذ عن أصول ثابتة مازالت في مرحلة التكوين أى لم تهيأ بعد للاستخدام .

أولا - أهداف مراجعة الأصول الثابتة

- ١ - الإفصاح للمهني الأمين عن الأصول الثابتة ، ويتطلب ذلك قياس سليم للمعاملات التي تمت على هذه الأصول وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وتبويب وعرض واضح لهذه الأصول بالقوائم المالية .
- ٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التي تمت على الأصول الثابتة (شراء - استخدام - تخريد أو بيع) وهو ما يتطلب أن تكون هذه المعاملات مزودة بالمستندات الكافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه الأصول .
- ٣ - التحقق من وجود مفردات هذه الأصول والتي تظهر بالقوائم المالية للمنشأة .
- ٤ - التحقق من ملكية المنشأة لبنود الأصول الثابتة المدرجة بقوائمها المالية وعدم وجود حقوق للغير عليها .

(١) طبقا للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والخامس بشركات الأموال تدرج المصروفات الايرادية المؤجلة ضمن مجموعة الأصول الثابتة اذا كانت متعلقة بهذه الأصول اما اذا كانت تتعلق بتكوين المنشأة وتأسيسها أو تمثل مصروفات سابقة لبدء الانتاج فهي تدخل ضمن مجموعة الأصول الأخرى .

٥ - التحقق من التقويم السليم لبنود الأصول الثابتة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحساب الاهلاكات الكافية لها .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الأصول الثابتة

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الأصول الثابتة : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الأصول ، كشف ببيان الأصول الثابتة وفقا لمجموعاتها ويوضح به رصيدها أول السنة والمضاف اليها والمستبعد منها على مدار السنة ورصيدها في نهاية الفترة واهلاكاتها ، كشوف تفصيلية بحركة بنود كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة على مدار السنة ، كشوف جرد البنود لمجموعات الأصول الثابتة في نهاية السنة ، ملاحظات المراجع حول نظام الرقابة الداخلية على هذه الأصول وبخصوص عمليات جردها .

ثالثا - اجراءات مراجعة الأصول الثابتة

لتحقيق أهداف مراجعة الأصول الثابتة يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - اختبار نظام 'ارتابة' الداخلية على الأصول الثابتة ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية على عمليات شراء واستخدام وبيع أو تخريد الأصول الثابتة ، والتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والاجراءات بأخذ عينة من هذه الأصول وتتبع حركة المعاملات التي تمت عليها على مدار السنة من خلال النظام المعمول به بالمنشأة لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - الحصول على أو اعداد كشف ببيان الأصول الثابتة وفقا لمجموعاتها الرئيسية ومفردات كل مجموعة . ويوضح بهذا الكشف أرصدة هذه المجموعات في بداية السنة والاضافات اليها والاستبعادات منها اثناء السنة ورصيدها في آخر السنة ، والبتيت من الدقة الحسابية لهذه المفردات ، والمطابقة مع الحسابات التحليلية للأصول الثابتة وحساب الأصول الثابتة بالاستاذ العام وذلك بعد اتخاذ الاجراءات التالية :

- (أ) مراجعة الإضافات أثناء السنة عما إذا كانت تمثل احلال لمفردات قائمة أم اضافة لما هو موجود ، والتحقق من وجود تصريح من الادارة العليا بذلك ، وعما اذا كانت الاضافة تمت بالشراء فتراجع فواتير الموردين ومحضر الاستلام والتركيب وترتيبات الدفع والشيكات الصادرة لهذا الغرض ، أو اذا كانت الاضافة بمشغولات داخلية عن طريق الشركة وفحص مستندات تكلفة هذه المشغولات وتركيبها والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي لهذه الاضافات بتكلفتها .
- (ب) مراجعة مستندية لمصروفات الاصلاح والصيانة والتحقق من التمييز بين الايرادى منها والرأسمالى طبقا للقواعد الموضوعة لذلك .
- (ج) التحقق من وجود تصريح من الادارة العليا للاستبعادات من الأصول الثابتة واسبابها ومراجعة ثمن بيع هذه المفردات المستبعدة (من واقع فواتير أو عقود البيع) وتكلفتها بعد استبعاد مجمع اهلاكها حتى تاريخ الاستبعاد طبقا للدفاتر ، وأن الفرق بين ثمن البيع والتكلفة بعد الاهلاك تم معالجته كأرباح أو خسائر رأسمالية مع استبعاد تكلفة ومجمع اهلاك هذه المفردات من الدفاتر .

٣ - جرد فعلى لمفردات الأصول الثابتة ويتم ذلك بمعرفة لجنة أو لجان تشكلها الادارة ويفضل حضور مندوب للمراجع لعملية الجرد الفعلى وتبويب المفردات التى تم جردها وفقا لمجموعات الأصول الثابتة ، ومقارنة نتيجة الجرد الفعلى مع كشوف مفردات هذه الأصول طبقا للدفاتر ، ويساعد هذا الاجراء فى اكتشاف أى اضافات أو استبعادات لم تسجل بالدفاتر .

٤ - مراجعة حسابات اهلاكات الأصول الثابتة وينطوى ذلك على مراجعة لمعدلات الاهلاك المحددة مسبقا والمعتدة من ادارة الوحدة لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة والطريقة المستخدمة فى تطبيق هذه المعدلات (قسط ثابت - قسط متناقص ، . . .) والتحقق من الدقة الحسابية لعمليات حساب الاهلاك أخذا فى الحسبان فترة استخدام الأصل على

مدار السنة محل المراجعة بالنسبة للاضافات والفترة غير المستخدمة بالنسبة للاستبعادات ، ويمتد هذا الفحص الى مراجعة فحص متجمع الاهلاك لكل مجموعة . ومن العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الحسبان عند مراجعة اهلاكات الأصول الثابتة امكانية الاستفادة بالعمر الانتاجي المتبقى من حياة الأصل حيث قد تظهر بعض العوامل التي تخفض من هذا العمر ومثال ذلك اذا كان العمر الافتراضى لأحد آبار الغاز الطبيعي المقدر هو ٣٠ سنة اتضح بعد ٥ سنوات من الانتاج أنه قد تم سحب مكثف من هذا البئر لدرجة أن الكميات المتبقية به لا تكفى سوى السحب بهذا المعدل لمدة ١٠ سنوات أخرى فان الأمر يتطلب اعادة النظر فى معدلات الاهلاك (النفاد) لهذا البئر . وبالمثل لو احدى شركات الانتاج السينمائى لديها كاميرات تصوير أبيض / أسود وأن العمر الافتراضى لهذه الكاميرات ١٥ سنة وقد حدث تحول نحو استخدام التصوير الملون فان ذلك يؤثر على العمر الافتراضى للكاميرات أبيض / أسود ويتطلب اعادة النظر فى معدلات الاهلاك .

ولا يقتصر مراجعة الاهلاكات على تلك الخاصة بالأصول الملموسة بل تمتد لاهلاكات الأصول غير الملموسة (الشهرة ، حق الاختراع ، حق امتياز ، ..) وعادة ماتكون المنشأة قد تحملت مبلغ نظير هذه الأصول يتم توزيعه على عدد من السنوات تقدر للاستفادة بمثل هذه الأصول ، ويمكن للمراجع الرجوع لمستندات المبالغ المسددة عن هذه الأصول والسنوات المقدرة لكل منها للتحقق من الدقة الحسابية لاهلاكاتنا . وفيما يتعلق بالمشروعات تحت التنفيذ فهي لاتخضع للاهلاك لحين تحويلها الى أصول ثابتة تعمل فى النشاط وتطبق عليها معدلات اهلاك الأصول المناظرة لها .

٥ - التحقق من سلامة عرض الأصول الثابتة وذلك بالتأكد من اظهار هذه الأصول بتكلفتها الأصلية مخصوما منها الاهلاك أو بتكلفتها الأصلية

مع اظهار مجمع املاكها بجانب الخصوم فى الميزانية وقد يتم العرض -
كما فى شركات الأموال - باظهار الأصول الثابتة ومجمع الاهلاك
والصافى بعد الاهلاك بجانب الأصول فى الميزانية . كما يتحقق
المراجع من عدم وجود حقوق للغير على هذه الأصول وذلك بالرجوع الى
عقود القروض التى عقدتها المنشأة والاستفسار من ادارة المنشأة عن أى
التزامات للغير بضمان هذه الأصول . ويمكن اظهار أى حقوق للغير
كملاحظات على القوائم المالية ذاتها أو فى تقرير المراجعة .

٢ - مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتمثل هذه الالتزامات فى القروض طويلة الأجل التى حصلت عليها المنشأة
(قرض سندات ، أوراق دفع لأجل طويلة ، قروض طويلة الأجل ، وغالبا ماتكون
هذه الالتزامات بضمان أصل من أصول المنشأة ، وقد تقرض قيود أخرى مثل
المحافظة على مستوي معين للعلاقة بين ديون المنشأة وحقوق الملكية . ويتم سداد
هذه القروض اما دفعة واحدة عند استحقاقها ، أو على دفعات على مدار فترة
القرض وفى هذه الحالة يتحول جزء من هذه القروض كل سنة الى مجموعة
الخصوم المتداولة . ويترتب على وجود هذه القروض عبء دورى يظهر بحساب
الأرباح والخسائر وهو فوائد هذه القروض .

أولا - أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

١ - الإفصاح المهنى الأمين عن الخصوم طويلة الأجل القائمة فى نهاية السنة
المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على هذه الالتزامات على مدار
السنة محل المراجعة ومواعينتها فحصر وتقييم نظام الرقابة الداخلية على
هذه الالتزامات والمراجعة المستندية لهذه المعاملات .

٣ - التحقق من أن هذه الالتزامات تستحق بعد فترة لا تقل عن سنة .

٤ - التحقق من تحميل مصروفات السنة بما يخصها من مصروف الفوائد
المستحقة على هذه الالتزامات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الالتزامات طويلة الأجل : وصف لنظام الرقابة الداخلية على هذه الالتزامات ، كشف بأرصدة هذه الالتزامات في بداية ونهاية السنة ، قرارات الجمعية العمومية بخصوص هذه الالتزامات ، عقود هذه القروض أو نشرات اصدار السندات ، مصادقات من الغير (المقرضين) اذا كانت جهة معينة .

ثالثا - اجراءات مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

لتحقيق أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - اختبار نظام الرقابة الداخلية على الالتزامات طويلة الأجل ويتطلب فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية على هذه الالتزامات والفصل الواضح بين مسئوليات التصريح بعقد هذه القروض (من الجمعية العمومية) وتنفيذ هذا التصريح بتوقيع عقد أو اصدار سندات وتحصيل قيمة هذه القروض والاثبات بالدفاتر ، وكذا عملية حساب الفوائد المستحقة وسداد هذه الفوائد واثباتها بالدفاتر ، وعملية رد الجزء المستحق من هذه القروض . ويمكن أخذ عينة من هذه العمليات وتنسعا داخل النظام للتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والاجراءات الرقابية .

٢ - الحصول على أو اعداد كشف ببيان هذه الالتزامات ويوضح هذا الكشف أرصدة هذه الالتزامات في بداية الفترة وأي اضافات اليها أو تسديدات منها تمت خلال الفترة وأرصدها في نهاية الفترة . ويتم مراجعة المستندات المؤيدة للمعاملات التي تمت اثناء السنة والقيود المتعلقة بها بدفاتر اليومية المناسبة وتراجع عملية الترحيل لحسابات هذه الالتزامات بالاستاذ العام .

- ٢ - مراجعة عبء الفوائد المستحق على هذه الالتزامات وذلك بالرجوع الى شروط الاقتراض من واقع عقود هذه القروض أو نشرات اصدار السندات والتزام المنشأة بتطبيق هذه الشروط . وفحص الدقة الحسابية لمصروف الفوائد واثبات ما يخص السنة محل المراجعة منها .
- ٤ - الحصول على مصادقات مباشرة من المقرضين وترسل هذه المصادقات على شكل مصادقات بيضاء . وترسل مباشرة للمراجع ، ومقارنة نتائج هذه المصادقات مع المثبت بحسابات هذه الالتزامات بنقاطر المنشأة للتحقق من عدم وجود التزامات لم تسجل .
- ٥ - الرجوع لمحاضر جلسات الجمعية العمومية لمعرفة القرارات المتعلقة بهذه الالتزامات ومدى التزام الادارة بتنفيذ هذه القرارات والتصرفات المالية المترتبة عليها ومستندات وسلامة التوجيه المحاسبي لها . وفي حالة استرداد جزء من السندات بسبب سدادها يجب التحقق من الغاء هذه السندات والتأشير عليها بذلك .
- ٦ - التحقق من صحة تبويب وعرض هذه الالتزامات بالقوائم المالية وأن المبالغ المدرجة كالتزامات طويلة الأجل تتمثل في التزامات تستحق بعد مدة تزيد عن سنة والاشارة الى مخالفة المنشأة لشروط العقود الخاصة بهذه الالتزامات .

٢ - مراجعة حقوق الملكية

تشمل حقوق الملكية - في شركات الاموال - رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة ، ويضاف اليها (أو يخصم منها) في شركات الاشخاص الأرصدة الدائنة (أو الأرصدة المدينة) على التوالي للحسابات الجارية للشركاء .

وإذا اخذنا شركات الاموال كأساس لمناقشة مراجعة بنود حقوق الملكية نجد أن هذه البنود تخضع لقواعد ينظمها قانون شركات الاموال (١٥٩ لسنة

(١٩٨١) والنظام الأساسى للشركة وقرارات جمعيتها العمومية العادية (أو غير العادية) ، كما أن حركة هذه الحسابات على مدار السنة تكون محدودة وأن كانت مبالغها فى الغالب كبيرة ومثال ذلك زيادة رأس المال المصدر .

أولا - أهداف مراجعة بنود حقوق الملكية

١ - الإفصاح المهنى الأمين عن بنود حقوق الملكية وذلك بالتحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس العمليات التى تؤثر على هذه البنود ، بالإضافة الى التحقق من أن تبويب وعرض هذه البنود يتم وفقا للقوانين والأنظمة التى تلتزم الشركة بها .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على هذه البنود على مدار السنة وهو ما يتطلب فحص نظام الرقابة الداخلية عليها والرجوع للقرارات الصادرة بخصوصها من الجمعية العمومية للشركة ، وعدم تعارض هذه المعاملات مع نصوص القانون ونظام الشركة وأي تعاقدات/تفرض على الشركة شروط معينة بشأنها (مثل القيود على توزيعات الأرباح) وفحص للمستندات المؤيدة لهذه المعاملات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة بنود حقوق الملكية

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة بنود حقوق الملكية : كشف يبين عدد الأسهم المصدرة من كل نوع (أسهم عادية أو أسهم ممتازة) والقيمة الاسمية لكل سهم والقيمة المدفوعة منه فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، كشف يبين الأرباح المقرر توزيعها والموزع منها حتى نهاية السنة ، وصف لنظام الرقابة الداخلية على بنود حقوق الملكية .

ثالثا - إجراءات مراجعة بنود حقوق الملكية

لتحقيق أهداف مراجعة بنود حقوق الملكية يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١- اختبار نظام الرقابة الداخلية على بنود حقوق الملكية ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية للرقابة على هذه البنود سواء بالنسبة لاصدار الاسهم والمعاملات المرتبطة بها (التصريح باصدار الاسهم - تحصيل القيمة - اصدار شهادات الاسهم - الاثبات فى الدفاتر) أو توزيعات الأرباح (التصريح بصرف الأرباح - صرف الأرباح - الاثبات فى الدفاتر) ونظرا لأن عدد المعاملات التى تتم على بنود حقوق الملكية على مدار السنة يكون محدودا فغالبا مايرى المراجع فحصها فحصا شاملا.

٢- الحصول على أو اعداد كشف ببيان الاسهم المصدرة حسب كل نوع منها والقيمة الاسمية والقيمة المدفوعة لكل سهم وذلك فى بداية ونهاية فترة المراجعة والتحقق من الدقة الحسابية للقيمة المسددة للاسهم المصدرة ومطابقتها مع رصيد رأس المال المدفوع فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ومنع سجلات أسهم رأس المال .

٣- الاطلاع على محاضر الجمعية العمومية للشركة بدفتر محاضر جلسات الجمعية العمومية للوقوف على أى تعديلات تطرأ على رأس المال سواء بالزيادة أو التخفيض ، واتقرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والنظام الاساسى لشركة ومع ماهر مثبت بالدفاتر .

٤- مراجعة المتحصلات من الاكتبيات أو أقساط رأس المال وذلك بالرجوع الى اشعارات البنك ومطابقتها مع يومية النقدية وسجلات الاسهم، وتحديد الأقساط المتأخرة وما اتخذ من اجراءات تجاه المساهمين المتأخرين وتسجيل أى غرامات حسبت عليهم وتنفيذ قرارات مجلس الادارة بخصوص

هؤلاء المساهمين . وفى حالة تحصيل أى علاوة اصدار يتم التحقق من اضافة قيمة هذه العلاوة للاحتياطي القانوني (١) .

٥ - التحقق من سلامة قياس الأرباح وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وذلك بالفحص السليم لبنود المصروفات والإيرادات التى تخص الفترة لتفادى اظهار أرباح غير حقيقية يؤثر توزيعها على رأس مال الشركة وحقوق الغير طرفها .

٦ - الحصول على أو اعداد كشف بالأرباح التى تقدر توزيعها ومتابعة توزيع هذه الأرباح من خلال ايصالات صرفها أو كشوف البنك فى حالة تخصيص حساب مستقل بالبنك لصرف هذه الأرباح ، والحصول على شهادة من البنك بالمبالغ التى لم يتم صرفها بعد من هذه الأرباح حتى تاريخ نهاية السنة المالية والتحقق من اظهارها كالتزام على الشركة فى هذا التاريخ .

وعند توزيع أرباح محتجزة (مال احتياطي) على المساهمين الحاليين فى صورة أسهم مجانية يراجع قرار الجمعية العامة فى هذا الصدد ويتم التحقق من تعلية المبلغ الموزع على رأس المال المصدر وتتبع تسجيل هذه الأسهم فى سجلات الأسهم المسوكة بالشركة .

٧ - التحقق من سلامة عرض بنود حقوق الملكية فى الميزانية حيث يتم عرض كل بند من هذه البنود بشكل واضح (٢) . فبخصوص رأس المال يظهر رأس المال المرخص به كبيان احصائى ، ويلى ذلك رأس المال

(١) طبقا للمادة ٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يتم اضافة علاوة اصدار للاحتياطي القانوني بشرط الا تزيد قيمة الاحتياطي عن نصف رأس المال المصدر وعند ذلك يكون بياتر العلاوة احتياطي خاص .

(٢) انظر المالح رقم ٣ باللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

المصدر والمكتب فيه بحيث يوضح عدد الأسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة) ، ويخصم من قيمة رأس المال المصدر المبالغ غير المسددة منه لكل نوع من أنواع الأسهم للوصول الى رأس المال المدفوع . وتظهر الاحتياطيات في مجموعة أخرى بحيث يتضح قيمة كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطيات النظامية والاحتياطيات الرأسمالية والاحتياطيات الأخرى (وتنكر تفصيلا) . وعلى المراجع أن يتحقق من التزام الشركة بهذا التبويب والعرض لبنود حقوق الملكية .

الفصل الثالث

مراجعة اضافية لبنود المصروفات والايرادات

يتم تحديد ربح (أو خسارة) الفترة المحاسبية بمقابلة نفقات هذه الفترة مع ايراداتها ، ونظرا لان رقم صافى الربح (أو صافى الخسارة) يستخدم كمعيار للحكم على كفاءة أداء ادارة الشركة فان الامر يتطلب قياس دقيق للمصروفات والايرادات الخاصة بتلك الفترة فى ضوء المبادئ والاصول المحاسبية فى التنبؤ بالقدرة الكسبية للمنشأة عن فترات قادمة فانه يتعين تبويب بنود المصروفات والايرادات بالشكل الذى يسمح بفصل البنود المتكررة عن تلك البنود غير المتكررة (كالارباح الراسمالية والخسائر الراسمالية مثلا) مع الثبات على طريقة التبويب والعرض من فترة مالية لآخرى .

وفى الاجزاء السابقة من هذا الباب تمت مناقشة اجراءات مراجعة العديد من بنود المصروفات والايرادات من خلال ارتباطها بينود الاصول والخصوم ، ومن ثم فان هذا الفصل يقتصر على عرض الاجراءات الاضافية التى تلزم لاجراء مراجعة سليمة لبنود المصروفات والايرادات .

أولا : أهداف مراجعة بنود المصروفات والايرادات

١ - الإفصاح المهنى الامين لبنود المصروفات والايرادات وهو مايتطلب التحقق من القياس السليم لهذه البنود وتبويبها وعرضها وفقا للمبادئ والاصول المحاسبية المتعارف عليها .

٢ - التحقق من التوزيع الزمنى السليم لبنود المصروفات والايرادات .

٣ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تنتج عنها بنود المصروفات والايرادات وهو مايتطلب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه المعاملات وأنها مؤيدة بالمستندات الكافية والسليمة . وقد تم مناقشة الاجراءات الرئيسية لموابة هذا الهدف لغالبية بنود المصروفات والايرادات المرتبطة بينود رأس المال العامل والاستخدامات والمصادر طويلة الاجل (كالمبيعات ومربوداتها

والخصم المسموح به والديون المعنوية عند مناقشة مراجعة المدينين وأوراق القبض والنقدية ، والمشتريات ومربوداتها والخصم المكتسب عند مناقشة الدائنين وأوراق الدفع والنقدية ، والاستهلاكات وخسائر أو أرباح بيع الأصول عند مناقشة الأصول الثابتة ، وعناصر النفقات المختلفة عند مناقشة النقدية والمخزون) .

ثانيا : اجراءات مراجعة المصروفات والايرادات

بالإضافة الى ما سبق ذكره من اجراءات المراجعة بنود المصروفات والايرادات يمكن استخدام الاجراءات التالية كاجراءات اضافية لمراجعة بنود المصروفات والايرادات

- ١ - اجراء مقارنات بين أرقام بنود المصروفات أو الایرادات فى السنة الحالية مع السنة السابقة ومع الموازنة التخطيطية والتحرى عن أسباب الفروق من المسئولين بالشركة فمثل يمكن الاستفسار من مدير البيع عن أسباب التغير فى المبيعات أو مصروفات البيع والتوزيع ، ومن مدير الصيانة عن التغير فى مصروفات الصيانة - ولا يجب ان يقتصر المراجع فى تبرير أسباب هذه التغيرات على استفساراته مع المسئولين اذ يجب ان يدعم ذلك ببعض الأدلة فاذا كان النقص فى مصروفات البيع يفسره مدير المبيعات بأنه يرجع الى تخفيض الانفاق على بعض بحوث السوق فيمكن للمراجع ان يفحص كشوف الاجور فيما يتعلق باجور العاملين فى بحوث التسويق ويقارنها مع مثيلتها فى السنة السابقة . واذا كان رد مدير الصيانة بأنه لم يحدث تغيير فى برنامج الصيانة عن السنة السابقة فيمكن للمراجع فحص بنود حساب الصيانة وحسابات بعض الأصول للتحقق من عدم رسلة جزء من المصروفات الجارية للصيانة باضافته للأصول او توجيه مصروف صيانة بالخطأ على اى حساب آخر .

٢- الحصول على أو اعداد كشف تحليلي بينود بعض حسابات المصروفات أو الايرادات للحصول على معلومات اكثر تفصيلا عن البنود التي تضمنتها هذه الحسابات ، فعلى سبيل المثال حساب مصروفات قضائية يمكن ان يحتوى على معلومات جوهرية تبرز التزامات محتملة على الشركة ولم تسجل ، وتحليل بنود حساب مصروفات الصيانة يمكن ان يظهر الخلط بين المصروفات الايرادات والراسمالية بالنسبة لعمليات الاصلاح والصيانة ، وقد يؤدي تحليل حساب الايجارات عن وجود اصل مستأجر وهنا يجب التحقق من أن هذا الاصل لم يدرج ضمن الممتلكات بالميزانية . ويمكن الحصول على كشف بينود الايرادات حسب مصادرها أو تحليل لحساب المبيعات حسب المنتجات أو المناطق وتقارن هذه المعلومات مع ماهر مثلت بهذه الحسابات ومع العقود والمستندات الخاصة بها .

٣- استخدام النسب والمؤشرات المحاسبية في التحقق من معقولية بعض بنود المصروفات أو الايرادات ومن النسب التي يمكن استخدامها نسبة اجمالي الربح للتحقق من معقولية تكلفة المبيعات ، نسبة الديون المعنومة الى المبيعات ، نسبة مصروفات البيع الى المبيعات ، ويتم مقارنة هذه النسب مع نظائرها بالسنة السابقة أو مع نسب منشآت مماثلة عندما يكون ذلك متاحا . ويمكن للمراجع ان يجرى اختبارات اخرى باستخدام علاقات معينة (تسمى هذه الاختبارات احيانا بالمراجعة التنبؤية Predictive Auditing مثل استخراج متوسط سعر بيع الوحدة من منتج معين (من خلال تتبع عدة فواتير لبيع هذا المنتج على مدار السنة) وتضرب هذا المنتج ، وتجدر الاشارة الى أن هذه المؤشرات تعطى نتائج تقريبية فقط للحكم على مدى المعقولية .

٤- مراجعة قيود التسويات التي تتم في نهاية السنة المالية واسباب اجراء هذه القيود والتحقق من انه قد تمت التسويات اللازمة لتحميل الفترة محل المراجعة بما يخصها من مصروفات وايرادات حتى

تكون المقابلة بينهما سليمة وقد يلزم تتبع الاحداث التى وقعت عقب نهاية السنة المالية للتعرف عما اذا كان هناك بعض التسويات التى يتعين اجراؤها عن السنة الحالية فى ضوء هذه الاحداث والاستفسار من ادارة المنشأة حول هذه الاحداث .

الفصل الرابع

مراجعة الوحدات غير الهادفة للربح

تشمل الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح وحدات الخدمات الحكومية (وزارات ومصالح وهيئات الحكومة) ، والنوادي والجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية بأنشطتها المختلفة . الهدف الأساسي في هذه الوحدات (أهداف تشغيلية) تقديم خدمات لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي (كما في وحدات الخدمات الحكومية) أو تقديم مساعدات اجتماعية لفئات معينة بالمجتمع (كالجمعيات الخيرية) أو تقديم خدمات اجتماعية وثقافية ورياضية لأعضائها (كالنوادي) أو تقديم خدمات وبيع بالتكلفة لأعضائها (كالجمعيات التعاونية الزراعية ، الاستهلاكية للإسكان ، ...) . هذه التنظيمات (الوحدات) ليس لديها حقوق ملكية كتلك القائمة في الوحدات ، الهادفة للربح وبالتالي فهي لا تعرض للبيع ولذا فهي تعتمد في مزاولة نشاطها على موارد محددة مثل الضرائب كما في وحدات الجهاز الحكومي ، أو المساعدات أو المبالغ التي تحصلها من أعضائها استنادا إلى تكلفة الخدمة أو السلعة التي تقدمها .

وتخضع الوحدات غير الهادفة للربح - شأنها في ذلك شأن الوحدات الهادفة للربح - لمراجعة وفحص قوائمها المالية وإصدار تقرير من جهة المراجعة عن هذه القوائم . القواعد والأصول المحاسبية التي تطبق على هذه الوحدات سوف تختلف إلى حد ما عن تلك التي تطبق في الوحدات الهادفة للربح .

١ - القواعد المحاسبية المقبولة في الوحدات غير الهادفة للربح

نظرا لاختلاف هذه الوحدات عن الوحدات الهادفة للربح من حيث الأهداف التشغيلية والملكية فمن الطبيعي ألا يطبق فيها أساس الاستحقاق المعمول به في الوحدات الهادفة للربح . وغالبا ما يصلح معها الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المعدل Cash or Modified accrual basis في إعداد قوائمها المالية والتقرير عن نشاطها وموقفها المالي .

ونظرا لأن هدف تقييم الخدمات يحل محل هدف تحقيق الربح فى الوحدات غير الهادفة للربح فان الرقابة على معاملات هذه الوحدات تركز على كيفية استخدام الموارد التى تحصل عليها ، وقد يتم ذلك من خلال الضوابط الخاصة بالأموال المخصصة Appropriation Control وهو ما يتطلب من الادارة المسئولة (ادارة الوحدة) أن تستخدم الاموال وفقا لقواعد الموازنة التخطيطية (أو الموازنة العامة للدولة) التى تحدد لكل نوع من أنواع الاتفاق والمعتمدة من السلطة التشريعية (مجلس الشعب) ، ويتم الصرف من المبالغ المخصصة لكل بند وفقا للقواعد الرقابية الخاصة به وفى حدود المبالغ المعتمدة لهذا البند . ويتعين على المراجع أن يتحقق من التزام ادارة الوحدة بالمعتمد لكل بند من بنود الموازنة قبل ان يعبر عن رأيه فى التصرفات المالية بالوحدة ومن ثم قوائمها وتقاريرها المالية . فى الوحدات الحكومية قد تحصل الحكومة على قروض محلية أو خارجية لتمويل استخدامات محددة وفى هذه الحالة يجب ان تعكس السجلات والدفاتر المستخدمة امكانية المحاسبة عن هذه القروض واستخدامها فى الاغراض المخصصة لها . ونظرا لأننا فى الوحدات الحكومية نركز على تدفقات الاموال Fund Flows فان السجلات المحاسبية التى ترصد بها حركة هذه الاموال لا تفرق بين ائبنود الايرادية والبنود الرأس مالية لذا يستخدم اصطلاح الايرادات على انه يمثل كل تدفقات الاموال الداخلة ، والمصروفات على أنها تمثل التدفقات النقدية الخارجة . ويتضح مما تقدم ان التطبيقات المحاسبية لنظرية الاموال المخصصة تستخدم فى الوحدات الحكومية كأحد اشكال الوحدات غير الهادفة للربح .

فى بعض الوحدات التى لا تهدف لتحقيق الربح كالجمعيات التعاونية يطبق اساس الاستحقاق المعدل (أى خليط من الأساس النقدى واساس الاستحقاق) ، وفى بعض الأحوال قد يطبق أساس الاستحقاق ، وهذه التطبيقات المحاسبية تلقى قبولا فى الممارسة الفعلية رغم ان بعض

التنظيمات المهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة تطالب بضرورة تطبيق أساس الاستحقاق كتطبيق مقبول للقواعد المحاسبية فى هذه الوحدات (بخلاف الوحدات الحكومية) عند اعداد قوائمها المالية وبما يتفق مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها (١) .

٢ - الضوابط الداخلية بالوحدات غير الهادفة للربح

تخضع الوحدات الحكومية (كوحدات غير هادفة للربح) لاجراءات وقواعد رقابية تحدد لها مجموعة من اللوائح التى يلتزم بها العاملون فى هذه الوحدات تشمل تحديد واضح للمسئوليات الوظيفية ، اجراءات متكاملة لاعتماد العمليات وتسجيلها وحماية الموجودات ، اجراءات للمراجعة الداخلية ولعل نقاط الضعف التى يمكن ان تظهر فى هذا النظام ترجع الى عدم الاهتمام بالعنصر البشرى وتأهيله والتأهيل الكافى .

فى الوحدات الأخرى غير الهادفة للربح كالنوادى ، الجمعيات الخيرية، الجمعيات التعاونية يمكن ان تظهر نقاط ضعف فى نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى هذه الوحدات ، وهو غالبا نظام مبسط ، وترجع غالبا الى واحد أو اكثر من العوامل الآتية :

أ - قد تكون موارد الوحدة محدودة وبالتالى فان المبالغ التى يمكن أن توجه لتقوية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة تكون أيضا محدودة حيث تعطى الأولوية فى الانفاق من الموارد المتاحة لنشاط الوحدة والخدمات التى تقدمها .

ب - قد تحظى الوظيفة المحاسبية باهتمام ضئيل فى هذه الوحدات حيث يتجه اهتمام المسئولين بالوحدة الى نشاطها الرئيسى كبناء الوحدات فى جمعيات الاسكان أو تنمية النشاط الرياضى والاجتماعى فى الأندية وغالبا مايؤدى ذلك الى سرعة دوران العمالة فى هذه الوظيفة.

(1) AIQPA. Statement of Position (SOP) 78 - 10.

ج - قد يكون عدد العاملين بالوحدة محدوداً ومن ثم يصعب الفصل السليم بين المسئوليات الوظيفية .

وإزاء هذه العوامل قد يجد المراجع نفسه مضطراً الى اجراء المراجعة الشاملة لعمليات هذه الوحدات حتى يطمئن الى عدم وقوع اخطاء أو اى أمر غير مرغوب فيها بقصد أو بغير قصد . غير أنه قبل اتخاذ هذا القرار يتعين على المراجع ان يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القواعد والاجراءات الرقابية المعمول بها بالوحدة من حيث تحديد المسئوليات والسلطات بشكل واضح ووجود اجراءات لاعتماد العمليات (مع تحديد سلطة الاعتماد) وحماية الأصول ومدى تأهيل العاملين بالوظيفة المحاسبية بشكل ملائم ، بالإضافة الى التحقق من مدى التزام المسئولين والعاملين بالوحدة بتطبيق هذه القواعد والاجراءات السابق عرضها فى الوحدات الهادفة للربح .

٣ - اعتبارات خاصة لمراجعة الوحدات غير الهادفة للربح

عند عرض القوائم المالية للوحدات غير الهادفة للربح - وبصفة خاصة النوادي والجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية - فان مجلس ادارة هذه الوحدة يركز اهتمامه على أمور معينة لعل أهمها :

أ - ان الموارد والالتزامات الظاهرة فى القوائم المالية موجودة بالفعل .
ب - أنه قد تم تسجيل كافة معاملات الوحدة وتعكسها القوائم المالية مع مراعاة ما يخص السنة المالية من هذه المعاملات .

ج - أن بنود القوائم المالية واى قيود على اى منها قد تم الإفصاح عنها بالشكل الكافى وتظهر بقيمتها الصحيحة وفقاً للقواعد والتطبيقات المحاسبية المقبولة .

العديد من هذه الأمور يتفق تماماً مع ما هو سائد بالوحدات الهادفة لتحقيق الربح ، ولذا لا غرابة فى أن تكون أهداف المراجعة فى الوحدات غير الهادفة للربح (فيما عدا الوحدات الحكومية) هى ذاتها

أهداف المراجعة - فى الوحدات الهادفة للربح سواء الهدف الرئيسى أو الاهداف الفرعية للمراجعة والسابق عرضها فى الباب الأول من هذا الكتاب . ولعل القارئ قد لاحظ ان الوحدات غير الهادفة للربح تتبع بعض التطبيقات المحاسبية المقبولة فى الممارسة العملية بهذه الوحدات وهو ما يتطلب من المراجع ان يتبع اجراءات معينة لمراجعة معاملات قد تختلف فى بعض الاحيان عن تلك الاجراءات التى يتبعها فى الوحدات الهادفة للربح حتى يتسنى له تحقيق أهداف عملية المراجعة .

فى الوحدات غير الهادفة للربح - كما سنبقت الإشارة - قد ينطوى نظام الرقابة الداخلية القائم بها على العديد من نقاط الضعف مما يتطلب من المراجع التوسع فى الاختبارات الأساسية على معاملاتها والافصاح عنها بشكل سليم . هذا بالإضافة الى ضرورة استخدام الاجراءات اللازمة للتحقق من التزام الإدارة فى هذه الوحدات بالقواعد والقيود المفروضة على النفقات .

عند تجميع أدلة الإثبات لفحص حسابات الوحدات غير الهادفة للربح يتعين على المراجع أن يحصل على معلومات كافية وتفى بالفرض عن العوامل الآتية :

أ - فى العديد من هذه الوحدات تكون الموازنة التقديرية (الموازنة التخطيطية) عنصرا أساسيا للرقابة على العمليات ومن ثم يتعين على المراجع أن يتعرف على أى انحرافات عن خطة الموازنة .

ب - يجب أن يولى المراجع اهتماما خاصا لنظام الرقابة على العمليات التقنية (متحصلات ومدفوعات) للتحقق من عدم استبعاد أى منها وبصفة خاصة المساعدات التى قد تحصل عليها بعض هذه الوحدات من الافراد أو جهات معينة .

ج - قد تحصل هذه الوحدات على اعانات تستخدم فى أغراض محددة وهنا يتعين على المراجع أن يتحقق من حجم هذه الاعانات ومن

استخدامها فى ذات الأغراض الواردة من أجلها . الاعانات التى تحصل عليها هذه الوحدات بون تحديد غرض معين تستخدم فيه تضاف للاحتمياطى القانونى للوحدة كَمَا هو الحال فى الجمعيات التعاونية الزراعية والاستهلاكية والاسكان .

د = تحصل بعض هذه الوحدات - كالتواهى والجمعيات التعاونية - اشتراكات سنوية ورسوم عضوية من أعضائها طبقا للقانون المنظم لأعمالها ونظامها الداخلى ويجب على المراجع أن يتحقق من سلامة رقم هذه الاشتراكات والرسوم بالرجوع الى مستندات التحصيل وسجلات العضوية كجزء من مراجعة المتحصلات النقدية .

هـ - عندما يتم عرض نفقات الوحدة على أساس وظيفى أو قطاعى يتعين على المراجع ان يتحقق من سلامة أسس توزيع هذه النفقات طبقا للقواعد المحاسبية المطبقة بالوحدة ، أو طبقا للقواعد والاصول المحاسبية المتعارف عليها فى حالة عدم وجود تطبيق محاسبى محدد تسيير عليه الوحدة .

و - الوحدات غير الهاففة للربح غالبا لاتخضع لضرائب الدخل وهو الوضع السائد فى مصر ، إلا أن العاملين بالوحدة والمتعاملين معها (كالمقاولين أو المهنين أو الاستشاريين أو الموردين) . يخضعون لنوع أو آخر من هذه الضرائب ويتعين على المراجع ان يتحقق من التزام الوحدة بتطبيق متطلبات قانون الضرائب على الدخل (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) على هؤلاء المتعاملين سواء بخضم الضريبة (كضريبة كنسب العمل للعاملين بالوحدة) أو قواعد الخصم والاضافة على باقى المتعاملين .

ز - فى بعض هذه الوحدات - كجمعيات الاسكان فى مصر - قد تتصرف الجمعية فى جزء من الاصول التى تم الحصول عليها أو تكوينها من أموال الأعضاء ولحسابهم مثل بيع وحدات تجارية أو

إدارية من الوحدات التي تنشئها الجمعية لصالح الأعضاء ، ويجب على المراجع أن يفصل حصيلة هذا البيع في حساب مستقل (حساب إيرادات رأسمالية) تخفض به تكلفة الوحدات السكنية التي تخصص للأعضاء عند نهاية التنفيذ وتحديد التكلفة الختامية على اعتبار أن هذه الإيرادات تمثل استرداداً لجزء من التكلفة لحساب الأعضاء .

ح - أن القوائم المالية الأساسية التي تعدها هذه الوحدات هي حساب للإيرادات والمصروفات بالإضافة إلى قائمة المركز المالي (الميزانية) وقد تكون هناك متطلبات قانونية لأعداد قوائم أخرى مثل قائمة المقبوضات والمدفوعات في الجمعيات التعاونية للسكان (وتسمى تجاوزاً حساب المقبوضات والمدفوعات في الممارسة العملية) ، ويتعين على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية لحركة المقبوضات والمدفوعات على مدار السنة مع الربط بين رصيد بداية السنة (نهاية السنة السابقة) ونهاية السنة الحالية مع يتبع هذه الحركة وربطها بحركة الحسابات الأخرى للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات لا تختلف في هذه الوحدات عن الوحدات الهادفة للربح (الجرد الفعلي ، نظام المصااقات ، المراجعة المستندية ، الملاحظات والاستفسارات ، المراجعة الحسابية ، المراجعة الانتقائية ، والفحص التحليلي للحسابات) .

الباب السابع
تقارير مراقب الحسابات

القسم الثالث
التقرير عن عملية المراجعة

الفصل الأول تقرير المراجعة Audit Report

الهدف الرئيسى لعملية المراجعة هو إبداء رأي فنى ومحايد عن مدى صحة وعدالة الأرقام التى تحتوى عليها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة . ويتعين على مراقب الحسابات (المراجع) أن يعرض هذا الرأى لمستخدمى القوائم المالية من أصحاب المنشأة وغيرهم فى شكل مكتوب هو تقرير المراجعة ، عند اعداد تقرير المراجعة يجب أن تكون مشتملات هذا التقرير متسقة مع معايير التقرير عن عملية المراجعة والسابق عرضها بالباب الأول من هذا الكتاب . ومع أن تقرير المراجعة يغطى فترة مالية محددة (السنة المالية) التى أعدت عنها القوائم المالية المنشورة والتى تم فحصها ومراجعتها إلا أنه قد تقع بعض الأحداث بعد تاريخ نهاية السنة المالية محل الفحص تؤثر على أرقام هذه القوائم أو تؤخذ فى الاعتبار عند اعداد التقرير .

أولاً - التقرير النمطى لمراقب الحسابات ومشمولاته :

يستخدم التقرير النمطى لمراقب الحسابات فى حالة عدم وجود أى تحفظات أو قيود على عمليات الفحص والإختبارات التى قام بها المراجع ولذلك يطلق عليه عادة التقرير النمطى غير المتحفظ Standard Unqualified Report أو التقرير التظيف ، ومن ثم يستخدم هذا التقرير اذا توافرت كل الشروط التالية :

- ١ - أن يكون المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية والتى تفى بالفرض .
- ٢ - أن تكون أدلة الإثبات التى حصل عليها المراجع تؤكد أنه لا يوجد خروج عن القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً ، وأن هذه القواعد وأساليب وطرق تطبيقها ثابتة من سنة لأخرى أى لم يحدث عليها أى تعديلات تؤثر على أرقام القوائم المالية .

٣ - أنه لا توجد أي ظروف أو أحداث غير عادية أو طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو قرضية استمرار الوحدة محل المراجعة كليا أو جزئيا حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة .

يجب أن يصدر تقرير المراجعة عن كافة القوائم المالية التي يتم فحصها عادة كوحدة واحدة . في حالة المراجعة الجزئية (كمرجعة قائمة المركز المالي) يصدر تقرير المراجع في حدود هذه الجزئية فقط حيث لاتاح له كافة المعلومات للحكم على قوائم أخرى .

يحتوى التقرير النمطى غير المتحفظ على فقرتين هما فقرة النطاق Scope Paragraph وفقرة الرأى Opinion Paragraph ، وقد يسبق هاتين الفقرتين ايضاح الجهة المقدم اليها التقرير كالجمعية العامة للمساهمين فى الشركة المساهمة ، وفى هذه الحالة يبدأ التقرير بالعبارة التالية السادة مساهمى شركة.....

فقرة النطاق يجب أن تعكس حدود التعاقد الذى تم بين المراجع والعميل، وهى بالتالى توضح حدود عملية المراجعة أى القوائم المالية التى تم مراجعتها لفترة مالية محددة ، ومن ثم تحدد مسئولية المراجع . كما يوضح المراجع فى هذه الفقرة مدى المراجعة التى قام بها ، فاذا لم يتم بمراجعة تفصيلية كاملة أشار الى أنه لم يتم بمراجعة تفصيلية لكافة القيود والعمليات وأن مراجعته قد تمت بطريق الاختبارات . ويجب أن يذكر المراجع فى هذه الفقرة اذا ماكان قد حصل على جميع المعلومات والايضاحات التى رأى ضرورتها لأغراض عملية المراجعة حتى يتسنى له اجراء هذه العملية طبقا للقواعد والأصول المتعارف عليها للمراجعة . على الرغم من عدم ذكر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى المنشأة فى هذه الفقرة إلا أن ذلك يندرج ضمنا مع كون عملية المراجعة قد تمت وفقا لقواعد وأصول المراجعة المتعارف عليها . وعندما يعتمد المراجع على عمل بعض الخبراء المتخصصين (كخبير اكتروائى عند مراجعة حسابات شركات التأمين) لا يكون من المحبذ ذكر ذلك فى التقرير حيث أن ذلك يعد من قبيل التحفظات أو قد يبعث الشك فى نفس قارئ التقرير .

فقرة الرأي فى تقرير المراجعة توضح رأى المراجع ، المبني على الحكم المهني الأمين ، فى الأرقام والنتائج التى تظهرها القوائم المالية محل الفحص والمراجعة . يجب أن يدرك المراجع المصطلحات التى تنطبق على القوائم المالية عند ذكرها فى هذه الفقرة ، فاصطلاح المركز المالى Financial Position يشير الى الميزانية ، كما يشير اصطلاح نتائج الأعمال (أو العمليات) إلى النتيجة التى تظهرها الحسابات الختامية للوحدة محل المراجعة عن الفترة المالية محل الفحص والمراجعة ، ونظرا لأن الأرقام الواردة بالميزانية والحسابات الختامية قد تم قياسها وتبويبها وتخصيصها وعرضها وفقا للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو التى تلقى قبولا عاما فيتعين على المراجع أن يشير الى أن النتائج والأرقام التى توضحها القوائم المالية تمت وفقا لهذه القواعد وتلك الأصول المحاسبية ومدى الإلتزام فى تطبيقها فى السنة المالية الحالية بالمقارنة مع السنوات المالية السابقة .

وقد تطلب دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر وكذا القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لشركات الأموال ضرورة أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على مايلى^(١) علاوة على ما تقدم :

١ - ما اذا كان من رأى (مراقب الحسابات) أن الشركة تمسك بحسابات ثبت له انتظامها ، وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما اذا كان اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع ، وبالنسبة للشركات الصناعية ما اذا كانت تمسك بحسابات تكاليف ثبت له انتظامها أو تقى بالفرض .

٢ - ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

(١) أنظر :

أ - المادة الثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر .

ب - المادة رقم ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

٣ - ما اذا كان من رأيه (مراقب الحسابات) فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت اليه أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها .

٤ - ما اذا كان من رأيه أن الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية ، وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

ويلاحظ هنا أن القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد استخدم اصطلاحى "الحقيقى" ، " الوجه الصحيح " ، فى حين أن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة قد استخدم اصطلاح " صورة صادقة وواضحة " ، ولعل الاصطلاح المستخدم فى دستور المهنة أكثر اتساقا مع الاطار الفكرى لنظرية المراجعة حيث أن القياس المحاسبى على أحسن الأحوال ينطوى على تقديرات محكومة بقواعد وأصول معينة وبالتالي فإن ناتج هذا القياس (أرقام القوائم المالية) لايعكس حقيقة مجردة ، ولذلك ظهر فى الفكر المراجعى والممارسة المهنية اصطلاحات بديلة مثل يعطى صورة صادقة " ، يعبر بعدالة " فى ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما .

٥ - ما اذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل .

٦ - ما اذا كانت البيانات الواردة فى تقرير مجلس إدارة الشركة أو الوحدة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر .

٧ - ما اذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر فى نشاط الشركة أو فى مركزها المالى وما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية وذلك فى حدود المعلومات والايضاحات التى توافرت لديه .

وفى ضوء ما تقدم يمكن أن يأخذ التقرير النمطى غير المتحفظ لمراقب الحسابات الشكل التالي :

تقرير مراقب الحسابات

قمنا بمراجعة الميزانية كما تظهر بتاريخ / / ١٩ ، وكذا حساب الأرباح والخسائر^(١) عن السنة المالية المنتهية فى ذات التاريخ لشركة وقد توصلنا الى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها الى المدى الملائم ونحن مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية^(٢) ، كما حصلنا على المعلومات والايضاحات التى رأيناها ضرورية لاتمام عملية المراجعة وفقا للقواعد والاصول المتعارف عليها .

وفى رأينا المبني على ما تقدم أن الميزانية تعبر بعدالة عن موجودات والتزامات الشركة فى / / ١٩ ، وأن حساب الأرباح والخسائر يعطى صورة صادقة بوضحة عن نتائج عمليات الشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩ وفقا للقواعد والاصول المحاسبية المتعارف عليها . كما أن الشركة تملك حسابات ودفاتر منتظمة ، وأن حسابات التكلفة المستخدمة بالشركة منتظمة^(٣) ، وأن الجرد قد تم وفقا للاصول المرعية ، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر أنفا النكر متفقان مع الحسابات والمخصصات وتتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته عادة فيها ، وأن البيانات الواردة فى تقرير مجلس الادارة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر ، وانه فى حدود المعلومات والايضاحات التى توافرت لدينا لم ننع أشاء السنة المالية المنتهية فى / / ١٩ مخالقات لاحكام القانون ونظام الشركة تؤثر بشكل جوهري فى نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالى .

القاهرة فى ١٢ أكتوبر ١٩٩٢

مراقب الحسابات

(توقيع)

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

سجل المحاسبين والمراجعين رقم

-
- (١) تنكر الحسابات الختامية التى تم مراجعتها (حساب عمليات جارية أو حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر) بالاضافة الى قائمة التغيرات فى المركز المالى اذا تمت مراجعتها .
 - (٢) فى حالة المراجعة الاختيارية .
 - (٣) لو أن حسابات التكلفة المستخدمة تقى بالفرض اذا كانت غير منتظمة .

ثانيا - التقرير المتحفظ لمراقب الحسابات :

عندما يجد المراجع - كنتيجة للاختبارات التي قام بها - بعض الأمور التي يتعين التحفظ بخصوصها في تقريره ، يطلق على التقرير الوارد به هذه التحفظات " تقرير متحفظ Qualified Report " . ومن الأمور التي يتحفظ المراجع عليها في تقريره مايلي :

١ - أن تكون هناك عوامل لادخل للمراجع فيها أدت الى عدم تمكن المراجع من اجراء الاختبارات الكافية والملاعة ، أى أسباب وعوامل خارجة عن إرادته ، ومن أمثلة ذلك عدم ورود كشوف حسابات البنوك التي تتعامل معها الوحدة محل المراجعة لخلاف بين هذه الوحدة وتلك البنوك مما يجعل المراجع غير مطمئنا الى أرصدة البنوك والفوائد والمصروفات البنكية .

٢ - أن تقع مخالفة من الوحدة محل المراجعة للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما ، أو التحول عن أساليب وطرق تطبيق هذه القواعد عن السنوات السابقة ولم تستجب الوحدة الى توجيهات المراجع للرجوع عن هذه المخالفة أو التحول ، ومن أمثلة ذلك تقييم المخزون بسعر السوق بالرغم أن هذا السعر يزيد عن التكلفة ، أو اتباع طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا لتسعير المنصرف من المخزون في السنة الحالية بالرغم من اتباع الوحدة لطريقة المتوسط المتحرك في السنة السابقة .

٣ - أن تقع ظروف طارئة أو أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية بالوحدة محل المراجعة ويصعب تحديد الأثر المالى لهذه الأحداث حتى تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية بسبب ظروف عدم التأكد مع أن الانحسار عن هذه الأحداث يمكن أن يؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرار السليم والتقييم المناسب ، ومن أمثلة هذه الظروف والأحداث احتراق

جزء كبير من خط انتاج هام بالوحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية ، أو شراء الوحدة لمشروع آخر بعد تاريخ الميزانية . ويجب أن يذكر المراجع فى تقريره طبيعة الحدث والاثـر المالى المتوقع أو نكر عدم امكانية تقديره .

٤ - اذا كانت قد وقعت مخالفات - أثناء السنة المالية محل الفحص - للقانون المنظم لأعمال الوحدة محل المراجعة أو لائحته التنفيذية أو النظام الأساسى أو الداخلى لهذه الوحدة على وجه يؤثر فى مركزها المالى أو نتيجة أعمالها ، ومن أمثلة ذلك أن يعقد رئيس أو أحد أعضاء مجلس إدارة الوحدة صفقة مالية بين الوحدة وأطراف أخرى له معهم مصالح مشتركة مع أن قيمة هذه الصفقة تقل عن القيمة العادلة ولم يعرض أمرها مسبقا على الجمعية العمومية للمساهمين لإقرارها أو رفضها .

٥ - اذا كانت الوحدة محل المراجعة وحدة انتاجية ولا تمسك حسابات أو سجلات للتكاليف - سواء داخل الدفاتر المالية أو خارجها - وإنما تقوم بأعداد تكلفة اجمالية لمنتجاتها على أساس البيانات المستخرجة من الدفاتر المالية سواء كان ذلك فى نهاية العام أو فى خلاله ولكن حساب التكلفة الذى يمكن التوصل اليه غير دقيق ويمكن أن يؤثر بشكل جوهري على نتائج أعمال الوحدة ومركزها المالى مما يعنى أن اعداد التكلفة أو حسابها بهذا الشكل لايفى بالغرض .

٦ - أن يكون المراجع قد بنى رأيه جزئيا على رأي مراجع آخر . من أمثلة ذلك وجود فروع داخلية أو خارجية للوحدة محل المراجعة لها نوع من الاستقلال المالى ويتم مراجعتها بواسطة مراجع آخر ، أو فى الشركة القابضة حيث تتم مراجعة حسابات الشركات التابعة عن طريق مراجع أو

مراجعين آخرين ، وفى هذه الحالات تدخل نتائج اعمال الوحدات التابعة أو الفروع وكذا أصولها والتزاماتها ضمن القوائم المبيعة للمركز الرئيسى أو الشركة القابضة (الشركة الام) حيث يقوم المراجع بفحص حساباتها ويستند فى جزء من هذا الفحص على تقارير المراجعين الآخرين للفروع أو الشركات التابعة .

الحالات السابقة - وهى مجرد أمثلة - تدعو المراجع الى التحفظ بشأنها فى تقريره ، وعند توافر حالة أو أكثر منها فان تقرير المراجعة المتحفظ يحتوى على ثلاث فقرات هى فقرة النطاق والفقرة الوسطى (للتحفظات) ، وفقرة الرأى . فقرة النطاق لا تختلف عنها فى التقرير التاملى غير المتحفظ ، أما فى فقرة الرأى يشتر المراجع انى ضرورة أخذ التحفظات الواردة بالفقرة الوسطى (التحفظات التى أوردتها المراجع) فى الاعتبار حتى تعبر الأرقام الواردة بالقوائم المالية بصورة عادلة وصائفة عن نتيجة أعمال الوحدة ومركزها المالى .

ثالثا - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تقع بعد تاريخ اقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتماد هذه القوائم من الشركاء أو الجمعية العمومية فى شركات الأموال والجمعيات التعاونية .

قد تؤدى هذه الأحداث الى إجراء تعديلات على الأرقام الواردة بالقوائم المالية وذلك عند توافر أدلة اضافية بعد تاريخ اقفال القوائم المالية عن أحداث كانت قائمة فى تاريخ هذه القوائم مثل إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ القوائم المالية وعليه مديونية للوحدة فى تاريخ اقفال هذه القوائم مما يؤثر على إمكانية

تحصيل هذا الدين أو جزء منه وهو ما يتطلب تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالقدر المناسب لمواجهة هذا الحدث .

بعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها لا يكون لها تأثير على أرقام هذه القوائم في تاريخ الاقفال أو لها تأثير يصعب تقديره مالياً بسبب ظروف عدم التأكد ، أو أحداث تؤثر على القدرة الكسبية المستقبلية للوحدة أو استمرارها ، مثل هذه الأحداث لا تؤدي إلى تعديل في أرقام القوائم المالية التي تم فحصها ومراجعتها ، إلا أنه يتعين على مراقب الحسابات (المراجع) الإفصاح الكافي عن هذه الأحداث في تقرير المراجعة .

الفصل الثانى

التقارير الخاصة لمراقب الحسابات

قد يتولى مراقب الحسابات أداء خدمات أخرى - بخلاف مراجعة القوائم المالية - للوحدة كالخدمات الاستشارية للإدارة ، أو يطالب المراجع بفحص القوائم المالية التى تعدها الوحدة خلال السنة على فترات زمنية قصيرة (ربع سنوية مثلا) والتى يطلق عليها اصطلاح " القوائم البينية The Interim Financial Statements .

١ - التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة

هى الخدمات التى يقدمها المراجع لآى وحدة بخلاف خدمات مراجعة الحسابات المتعارف عليها ، ومن هذه الخدمات ما يرتبط بشكل مباشر بالحسابات مثل التنظيم المحاسبى والمالى للوحدة . بعض هذه الخدمات يكون المراجع على قدر عال من الكفاءة لأدائها الأمر الذى يؤدى بالوحدة الى طلب مثل هذه الخدمات منه بأتعاب مستقلة عن أتعاب عملية المراجعة المعتادة .

فى بعض الأحوال تكون هناك قيود قانونية على امكانية أداء المراجع لهذه الخدمات كما هو الحال فى شركات الأموال فى مصر^(١) . أما فى حالة عدم وجود مثل هذه القيود كما هو الحال فى الممارسة العملية لشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية والجمعيات التعاونية يتولى المراجع أداء هذه الخدمات .

عند التقرير عن الخدمة الاستشارية التى قام بها المراجع فان التقرير يقدم لإدارة الوحدة باعتبارها هى التى كلفت المراجع بهذه المهمة . تقرير المراجع عن الخدمة الاستشارية لا يعتبر تقريراً نهائياً إذ أنه يختلف باختلاف نوع الخدمة وطبيعتها لكنه يجب أن يحتوى على نطاق التعاقد والهدف منه ، الاجراءات التى قام بها المراجع ، النتائج التى أمكنه الوصول اليها ورأيه فيها^(٢).

(١) أنظر المائتين ١٠٤ ، ١٠٧ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) أنظر : دكتور / محمد توفيق محمد ، دكتور / محمد محمود عبد المجيد ، " المشكلات المعاصرة فى المراجعة - التأصيل العلمى والممارسة العملية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة : ١٩٩٢ .

٢ - فحص القوائم المالية البيئية والتقرير عنها

أولا - فحص القوائم المالية البيئية

تعد القوائم المالية المنشورة لأى وحدة - عادة - مرة كل سنة وتخضع هذه القوائم لمراجعة مراقب الحسابات وإبداء الرأى بشأنها . قد تقوم بعض الوحدات - بصفة اختيارية أو كالتزام قانونى - بتقديم معلومات مالية عن فترات زمنية شهرية أو ربع سنوية خلال السنة المالية . فى الولايات المتحدة الأمريكية تلزم بورصة الأوراق المالية بنيويورك الشركات المقيمة أسهمها فى هذه البورصة بضرورة عرض معلومات مالية عن صافى مبيعات الشركة واجمالى ربحها وصافى الربح قبل الايرادات والمصروفات الأخرى غير المتعلقة بالنشاط الجارى وصافى ربح السهم والآثار التى نتجت عن تعديل القواعد والأصول المحاسبية أثناء السنة، وترفق هذه المعلومات على أساس ربع سنوي مع القوائم المالية السنوية المنشورة للشركة . وفى جمهورية مصر العربية تطلب قانون قطاع الأعمال أن تعد وحدات قطاع الأعمال قوائم مالية ربع سنوية بالإضافة الى القوائم المالية السنوية المنشورة .

قد تستعين الوحدة بخدمات مراقب الحسابات فى فحص Review المعلومات أو القوائم المالية البيئية كنوع من الاستشارة ، أو كمراجعة Audit لهذه القوائم طبقا لقواعد وأصول المراجعة المتعارف عليها والسابق عرضها ، وفى أغلب الأحوال تخضع هذه القوائم لعملية فحص محدود لايرقى لدرجة المراجعة العادية للقوائم المالية .

يجب أن يتم اتعاقد بين المراجع والمنشأة على فحص القوائم أو المعلومات المالية البيئية بموجب خطاب ارتباط Engagement Letter يحدد فيه طبيعة الفحص المطلوب وبالتالي حدود مسئولية المراجع . عادة ما يتضمن هذا الخطاب الاجراءات التى تستخدم لتنفيذ عملية الفحص مع التركيز على أن هذه الاجراءات لا تمثل عملية مراجعة حسابات عادية بالإضافة الى ايضاح محتويات التقرير عن عملية الفحص المتعاقد عليها .

هناك عدة عوامل تؤثر على عملية فحص القوائم البيئية لعل أهمها مايلي :

- ١ - مدى معرفة المراجع لنظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة ونقاط الضعف التي ينطوى عليها والتي يكتسبها من مراجعته للقوائم المالية السنوية للمنشأة حيث يتعين على المراجع عند فحصه للقوائم المالية البيئية أن يوجه اجراءات الفحص لاكتشاف اى تعديل فى الضوابط الرقابية المحاسبية خلال الفترات التي تغطيها هذه القوائم نظرا أن وجود نقاط ضعف فى هذه الضوابط أو الابتعاد عنها بشكل جوهري يؤدي الى أن تصبح المعلومات المالية البيئية غير متسقة مع المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها الأمر الذي يضع قيودا على عملية الفحص والتقرير عنها .
- ٢ - مدى معرفة المراجع بالطرق والاجراءات المحاسبية المتبعة بالمنشأة حيث أن المامه الجيد بها يساعد في استخدام اجراءات محدودة لفحص القوائم المالية البيئية .
- ٣ - مدى معرفة المراجع لطبيعة وحجم نشاط المنشأة حيث أن ذلك يساعده في اكتشاف اى اخفاء لنشاط معين أو جزء منه وكذا معرفة البنود الأخرى للإيرادات والمصروفات غير المرتبطة بالنشاط .
- ٤ - مدى معرفة المراجع بالسجلات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة وأماكن تواجدها . بصفة خاصة فى المنشآت ذات الفروع - حيث أن ذلك يمكنه من اختيار الأماكن والسجلات التي يطبق عليها اجراءات الفحص .

الأساليب الفنية المستخدمة فى فحص القوائم البيئية غالبا ماتكون محدودة ، ولعل أهم هذه الأساليب هى نظام الملاحظات والاستفسارات وأسلوب الفحص التحليلي للحسابات وأسلوب الفحص الانتقادي وقد سبق أن عرضنا هذه الأساليب بالباب الخامس من هذا الكتاب . ويتم استخدام هذه الأساليب من خلال اجراءات الفحص التالية :

- ١ - يقوم المراجع بالاستفسار عما يلى :
 - أ - الطريقة المتبعة فى تسجيل العمليات وتبويبها وتلخيصها لاعداد القوائم البيئية ، وأى تعديل جوهري فى الضوابط المحاسبية للتحقق من تأثيره المحتمل على هذه القوائم .
 - ب - ما اذا كانت القوائم البيئية قد تم اعدادها على أساس القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي تتبعها المنشأة فى الفترات السابقة .
 - ج - ما اذا كان قد حدث أن تغير فى نشاط المنشأة أو التطبيقات المحاسبية المتبعة بها .
 - د - الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم البيئية والتي قد يكون لها تأثير جوهري فى أرقام هذه القوائم .
- ٢ - الفحص التحليلي والانتقادي للحسابات التي تتضمنها القوائم البيئية بالرجوع الى التقارير المالية الداخلية ، موازين المراجعة الشهرية وأى معلومات مالية أخرى يمكن أن تساعد فى الوقوف على العلاقات والتغيرات غير العادية فى بنود هذه القوائم ، ويشمل هذا الفحص :
 - أ - مقارنة أرقام القوائم البيئية للفترة الحالية محل الفحص مع أرقام الفترة السابقة لها ومع أرقام الفترة المقابلة (المناظرة) لها بالسنة المالية السابقة .
 - ب - مقارنة أرقام الفترة الحالية مع التقديرات الموضوعة بخطة الموازنة لهذه الفترة .
 - ج - اعداد بعض النسب والمؤشرات المحاسبية للفترة الحالية ومقارنتها مع نسب ومؤشرات فترات سابقة أو مناظرة .
 - د - فحص البنود التي تجرى عليها عادة تسويات محاسبية كبنود بعض المصروفات أو الإيرادات .
- ٣ - الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة للوقوف على القرارات التي اتخذت ويمكن أن تؤثر على أرقام القوائم البيئية .

ثانيا - التقرير عن نتائج فحص القوائم البيئية :

عند فحص المعلومات المالية البيئية باعتبارها من مرفقات القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها لايتطلب الأمر من المراجع أن يصدر تقريراً منفصلاً عن فحصه لهذه المعلومات البيئية طالما أنه قد اتبع الاجراءات السابقة لفحص هذه المعلومات . غير أن تقرير المراجعة للقوائم السنوية يجب أن يشتمل على الافصاح المناسب عند عدم اتساق المعلومات المالية البيئية المرفقة مع القوائم السنوية مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو عدم وضع أى إشارة ترشد قارئ القوائم المالية الى أن هذه المعلومات البيئية لم تخضع لعملية المراجعة وانما أجرى عليها فحص محدود .

فى حالة اعداد المنشأة لقوائم مالية بيئية تم فحصها بشكل مستقل عن القوائم المالية السنوية يتعين على المراجع أن يعد تقرير عن فحصه لهذه القوائم يبرز فيه بوضوح الأمور التالية :

- ١ - تحديد واضح للقوائم البيئية التي تم فحصها .
- ٢ - وصف للاجراءات التي اتبعها المراجع فى فحصه لهذه القوائم مع ايضاح أن هذه الاجراءات بالضرورة تقل عن الاجراءات المتبعة فى مراجعة القوائم المالية السنوية .
- ٣ - الإشارة الى اذا ماكانت الأرقام الواردة فى هذه القوائم تتسق مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها .

ويتضح مما تقدم أن التقرير عن نتائج فحص القوائم المالية البيئية لايتضمن فقرة لرأى المراجع كما هو الحال فى تقرير مراجعة القوائم لمالية السنوية ، كما أن متطلبات الافصاح فيه تقل بدرجة كبيرة عن تلك التى يتعين على المراجع مراعاتها فى تقرير المراجعة السنوى .

القسم الرابع

**الاطار العلمى للمحاسبة وتأثيره على
القوائم المالية الختامية ومدى مسئولية
وأعتماد مراقب الحسابات عليها**

الباب الثامن

**تحليل المعاملات المالية فى الوحدات
الاقتصادية وأثرها على القوائم المالية
وموقف مراقب الحسابات منها**

الباب التاسع

**السياسات المحاسبية وتأثيراتها فى
اعداد ومراجعة القوائم المالية الختامية
للحدات الاقتصادية وموقف مراقب الحسابات منها**

مقدمة :

تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية عاملاً من العوامل الأساسية التي ساعدت في جميع مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ولقد ساهم البحث العلمي بالإضافة إلى مجهودات الجمعيات والنقابات المهنية ومراكز البحوث المختلفة والجامعات في مجالي المحاسبة والمراجعة علي تدعيم مقومات هذه المهنة كمجال مهني يحظى باعتراف من الدولة والمجتمع ، حيث وضعت هذه التنظيمات المهنية عن طريق بعض اللجان العلمية سواء في جمهورية مصر العربية أو غيرها من البلدان الأخرى مجموعة من المفاهيم والأعراف والتقاليد الأساسية، والمعايير والمبادئ والأساليب الفنية والإجراءات العملية لتكون علامات إرشادية للمحاسب أو المراجع في مجال الممارسة العملية ، حتي أصبحت تشكل أطراً علمياً وأنماطاً استشارية تحقق الأهداف الرئيسية للمحاسبة والمراجعة ، يهتدي بهديها المحاسبون والمراجعون المزاويلن للمهنة في الدراسة العلمية والتجربة والممارسة الفعلية .

نخلص مما تقدم أن المحاسبة والمراجعة مهنتان شقيقتان ومتلازمتان حيث يمكن القول أنه لاوجود للمراجعة في غيبة المحاسبة ، كما أن عمل المحاسب والمراجع يعتمد علي إطار علمي متعارف عليه وبناء علي ذلك أصبح أعداد القوائم المالية (حسابات النتيجة والمركز المالي للوحدات الاقتصادية) طبقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها أمر ضروري حتي يمكن الاستناد إليها كوسيلة لتحقيق أهداف المحاسبة كوسيلة أخبارية من جهة ، والوفاء باحتياجات الطوائف المختلفة من جهة أخرى .

ولذلك ينبغي أولاً توضيح الركائز أو المقومات الأساسية التي يستند إليها مراقب الحسابات في تحقيق أهداف الرقابة الخارجية علي حسابات تلك الوحدات الاقتصادية في جمهورية مصر العربية .

المقومات الأساسية المهنية للرقابة الخارجية في ج . م . ع (الواجبات المهنية لمراقبة الحسابات)

إذا أمعنا النظر في طبيعة العمل المهني للمحاسب أو المراجع في

ج . م . ع بصفة عامة يمكن استخلاص الركائز أو المقومات الأساسية التالية :

١ - قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية لكل من يسمح له بمزاولة هذه المهنة - أو بعبارة أخرى - قدر كاف من الاستعداد الفكري والتحصيل العلمي (الخبرة العلمية) التي تتناسب مع أهمية الخدمة التي سوف يؤديها كل من يزاول هذه المهنة للغير . وقد نظم هذه المهنة في مصر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة

٢ - أن يشعر كل من يزاول هذه المهنة بالمسئولية الاجتماعية للمقاه علي عاتقه - هذا بالإضافة إلي مقدرته علي تحمل هذه المسئولية وما يترتب عليها من جهد علمي وعلمي ومتابعة التطورات والمستحدثات التي يمكن بملاحقتها العمل علي زيادة تحسين وفعالية أداء هذه الخدمة .

٣ - أن يعترف المجتمع أعترافا صريحا بأهمية هذه الخدمة في تحقيق الأهداف العلمية والعملية التي يمكن أن تتحقق بواسطة كل من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأن يرضي رضاء تاماً عن قناعة من تحقيق هذه الأهداف .

٤ - وجود منظمات مهنية تشرف علي تنظيم شئون أعمال المحاسبة والمراجعة كعمل مهني له أصوله ومبادئه ، وتسعى هذه المنظمات سواء كانت حكومية أو غير حكومية - جاهدة علي رفع مستوى هذه المهنة وتطوير الخدمة التي يؤديها أعضاؤها للغير بما يفي باحتياجات المجتمع، كما تعمل هذه المنظمات المختلفة - تعمل جاهدة علي حماية أعضائها والعمل علي رفع مستواهم الأدبي والمادي والمعنوي - وهذه المنظمات في ج . م . ع هي ما يمكن أن نحدده بنقابة التجاريين بشعبها المختلفة وجمعيات المحاسبين والمراجعين المصرية وإدارة سجل المحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد الخ

٥ - وجود ميثاق شرف المهنة - وهو عبارة عن مجموعة من الأعراف والتقاليد والقواعد التي تحكم السلوك المهني - وتدعو إلي الثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء هذه المهنة والذين يتطلعون

لخدماتها المختلفة سواء من زوايا المحاسبة أو المراجعة ،أو الخدمات والأعمال الاستشارية المتنوعة .

٦ وجود إطار علمي من المبادئ أو الأصول المحاسبية والمعايير والأساليب الفنية والأجراءات العملية المتعارف عليها - تكون هدفا ومرشدا لكل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وحكما صادقا علي دقة العمل الذي يؤيه كل من يزاول هذه المهنة، هذا بالإضافة إلى اعتبار هذا الإطار الفكري أو العلمي والعملية مقياسا صحيحا للمستوى المهني الذي يصل إليه كل من المحاسب والمراجع حتي لا ينسب إليه أي تقصير أو مساعلة بدون وجه حق

تلك هي المقومات أو الركائز الأساسية لأي عمل مهني متطور (وهذا ما قصدنا به أن يكون البنيان الأساسي لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر) - والذي في ضوءه يمكن أن يقيم أو يمارس العمل المحاسبي أو المراجعي بصفة عامة حتي نستطيع أن تحكم عليه بالنجاح أو عدمه .

هنا يبرز أو يثار التساؤل - هل تكاملت جميع هذه المقومات لمهنة الرقابة الخارجية (مراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية) في ج . م . ع . كل هذه المقومات والركائز السابقة للعمل المهني التطور ، وما الذي تقترحه لتطوير وتحسين هذه المقومات لزيادة فعالية العمل المراجعي ؟

وسوف نعرض باختصار بعضنا من الأطار العلمي للمحاسبة مع توضيح تأثيراتها علي أعداد الحسابات الختامية والميزانية للوحدات المحاسبية (القوائم المالية الختامية) ومدى مسئولية مراقب الحسابات وموقفه منها .

الباب الثامن
تحليل المعاملات المالية
في الوحدات الاقتصادية
وأثرها على القوائم المالية الختامية
وموقف مراقب الحسابات منها

- المعاملات المالية التي ينتج عنها ، نفقات إيرادية ونفقات رأسمالية ،
- المعاملات المالية التي ينتج عنها ، إيرادات إيرادية وإيرادات رأسمالية ،

تحليل المعاملات أو الأحداث المالية في الوحدات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية

Analyes of Financial or Economic Events In Accounting
Units And Their Influence On Financial Statements

طبيعة المشكلة وأهميتها :

سبق أن أشرنا - عند الكلام علي معادلة المركز المالي - Balance Sheet Equation كأحد الفروض أو المفاهيم الأساسية التي يتكون منها الإطار العلمي للمحاسبة والذي يعرف « بالأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها » ، أن المحاسبة كعلم وفن له أصوله ومبادئه وأساليبه وطرقه المختلفة يهدف إلي تحليل طبيعة الأحداث المالية بالمنشآت المختلفة تمهيداً للتسجيل والتبويب أو التلخيص ثم قياس نتائج هذه المعاملات في نهاية الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة واعداد الميزانية لتوضيح المركز المالي .

فكأن هدف المحاسبة الرئيسي هو تحديد أو قياس الربح وتوضيح المركز المالي ، وبعد ذلك تبدأ مهمة مراقب الحسابات في التثبت أو التحقق من سلامة المراحل المحاسبية السابقة طبقاً لمجموعة مستندية تعتبر الدليل الموضوعي المؤيد لصحة وقانونية المعاملات وتوجيهها في المراحل السابقة

ويلاحظ ان نطاق البحث والاجتهاد في تحسين القياس المحاسبي لتحديد الربح المددي أخذ يتجه - في السنوات الأخيرة - نحو التحليل أو التعرف علي طبيعة الأحداث المالية في الوحدات المحاسبية وذلك لدراسة أثر هذه المعاملات علي معادلة المركز المالي والتي بواسطتها تتحدد حقوق أصحاب المنشأة من ناحية وتتحدد النفقات والايرادات التي تحدثها هذه المعاملات من ناحية أخرى ، وهي التي تتفاعل وتحدد قيمة الربح الدوري في هذه الوحدات .

فكأن محاولة تحديد الربح الدوري للمنشأة تحديداً دقيقاً يتطلب متابعة أثر الوقائع التجارية التي تحدث في المنشأة ثم التعرف علي قيمة

الزيادة أو النقص التي تطرأ علي قيم عناصر الممتلكات (الأصول) والخصوم ورأس المال (مصادر الأموال الخارجية والداخلية) . ولتحديد المعاملات التي تؤثر علي عناصر الملكية ومصادر الأموال المختلفة يلزم وضع معايير أو قواعد واضحة للفرقة بين نتائج هذه المعاملات وما يترتب عليها من بنود انفاق أو إيرادات متنوعة ، حيث تتوقف صحة النتائج والمراكز المالية للمنشأة علي الفصل التام بين ما يعرف بالنفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية ، وكذلك التمييز السليم لبنود أو عناصر ما يسمى بالإيرادات الأيرادية والإيرادات الرأسمالية .

نستخلص مما تقدم أن موضوع تحديد الربح الدوري للوحدات الاقتصادية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بموضوع تحركات القيم المالية بين عناصر معادلة المركز المالي للوحدة المحاسبية والتعرف علي نتائج هذه التحركات المالية وما تحدثه من انفاق إيرادي أو رأسمالي وما ينتج عنها أيضاً من إيراد إيرادي وإيراد رأسمالي .

ونتيجة للتوسع في الانتاج والاستثمار وبسبب التزايد في عدد الوحدات المحاسبية مع تباين حقوق أصحاب الملكية من جانب ، وبسبب صدور كثير من القوانين والتشريعات المختلفة في نواحي الشركات وتوزيعات الأرباح والضرائب وغيرها من جانب آخر ، أصبح الاهتمام بالدراسة والبحث حول موضوع طبيعة النفقات والإيرادات وأنواعها المختلفة من إيرادية ورأسمالية ضروري من ناحية محاولة تحديد المراكز المالية تحديداً صحيحاً وكذلك من ناحية تحديد النفقات والإيرادات الخاصة بالفترة تحديداً صحيحاً أيضاً سواء لتحقيق الأهداف التخطيطية أو الاستثمارية أو القانونية أو الضريبية وما يترتب عل ذلك من اهتمامات أخرى .

وسوف نقوم بإيضاح المعاملات التي ينتج عنها بعض النفقات الإيرادية والرأسمالية موضحين مفهوم هذا النوع من النفقات ومدى تأثيره علي القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية .

طبيعة المعاملات الخاصة بالنفقات والايرادات : ١ - النفقات الايرادية الفورية :

عند الكلام علي قياس النفقات - في موضوع مشاكل تحديد الربح محاسبيا - بدأنا أولا بتوضيح مفهوم النفقة أو التكلفة بأنها تعبر عن قيم مالية ممثلة في وحدات نقدية تدفعها المنشأة أو تلتزم بدفعها - وذلك مقابل الحصول علي سلع أو منافع وخدمات Goods And Services ، وأوضحنا أن هذه الخدمات أما أن تكون خدمات عاجلة أو فورية - أي لا تخزن ولا تنتفع بها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة مثل : أجور العمال ، نفقات الاعلان والانارة والمياه ، اشتراك التليفون والايجار وما شابه ذلك . فالمعاملات التي ينتج عنها مثل هذه النفقات لا تشكل أية خطورة في تحديد طبيعتها حيث تستنفذ خلال الفترة المالية ، ومن خصائصها أنها لها صفة الدورية والتكرار وهي لازمة لتيسير النشاط الخاص بالمنشأة .

وحتى بالنسبة لمراقب الحسابات فانه لمراجعة مثل هذا النوع من النفقات فان المستند المؤيد لهذه العملية يحدد القيمة التي تقابل الانتفاع بالخدمات العمالية أو الخدمات الاعلانية أو أنتفاع المنشأة باستخدام التليفون والانارة والمياه . . . الخ ، وكل ما يجب علي المراجع أن يركز عليه في فحصه هو تطبيق قاعدة الاستحقاق بالنسبة لهذا النوع من النفقات .

مفهوم النفقة الايرادية :

وهكذا فكل اتفاق يحدث أو يصرف في الحدود المعقولة كي يعود علي المنشأة بمنفعة أو خدمة أو بقصد زيادة ايرادات المنشأة أو المحافظة علي هذه الايرادات يعتبر نفقة ايرادية ، ولذلك يجب أن يعتبر من النفقات الواجبة الخصم من الايرادات للوصول إلي الربح المادي^(١) وبصفة عامة يمكن أن يلحق أو يدرج ضمن هذه النفقات المصروفات الدورية والمتعلقة بالوظائف الرئيسية في المنشأة مثل الصنع والبيع والتوزيع والتمويل والنفقات الادارية .

(١) دكتور عبد العزيز حجازي - النفقات الايرادية والرأسمالية - دار النهضة العربية ،

٢ - المعاملات الخاصة بالنفقات الإيرادية قصيرة الأجل :

أوضحنا أن الانفاق المستنفذ خلال الفترة المالية والخاص بالوظائف الرئيسية في المنشأة وحسن سير الأعمال بها في الحدود المعقولة يعتبر اتفاقاً إيرادياً يمثل أعباء يجب خصمها من الإيرادات الخاصة بالفترة عند إعداد حساب العمليات الجارية في شركات القطاع العام أو عند إعداد حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في الوحدات الاقتصادية الخاصة .

ولكن هناك بعض الأحداث المالية والتي ينتج عنها في كثير من المنشآت نفقات لا تستنفذ جميعها في فترة مالية واحدة ، وقد عرفنا هذا النوع من النفقات بأنها نفقات قصيرة الأجل .

ومثال ذلك المخزون السلعي الذي تشتريه المنشأة سواء كان في صورة مستلزمات سلعية (مثل الخامات الرئيسية أو المساعدة أو الوقود والزيوت ... الخ) ، فإن مثل هذه النفقات تدفع كتكلفة للتملك أو الحيازة للمخزون السلعي ، وعند استخدامه للإنتاج - فإن القيمة المستخدمة هي التي تستنفذ وتعتبر نفقة إيرادية خاصة بإنتاج الفترة ، وما يتبقى يعتبر نفقة مؤجلة الاستنفاد تظهر بالميزانية كأحد عناصر الأصول . فكل ما أساس اعتبار النفقة إيرادية في هذه الحالة هي استنفادها فقط وليس حجم هذه النفقة .

٣ - المعاملات الخاصة بالنفقات الرأسمالية (طويل الأجل) :

قد تقوم المنشأة بدفع قيمة مالية - أو تتعهد وتلتزم بدفعها كما أشرنا سابقاً - لغرض الحصول على خدمات ومنافع تبقى لأجل طويلة - وهو ما يعرف بالخدمات الطويلة الأجل أو الانفاق الرأسمالي (النفقات الرأسمالية) مثل شراء أصول ثابتة بأنواعها المختلفة كالأراضي والمباني والإنشاءات والمرافق والآلات والمعدات ووسائل النقل والانتقال والعدد والأدوات وما شابه ذلك .

وهذه الخدمات الطويلة الأجل (والتي تمثل اتفاقاً رأسمالي) - قد تكون ملموسة مثل البنود الخاصة بالأصول الثابتة والسابق ايضاحها- ، أو قد تكون غير ملموسة مثل حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية

وغير ذلك من العناصر المعنوية والتي تكون ما يسمى بشهرة المحل Goodwill . حيث تعبر النفقات المدفوعة عن هذه الأصول عن طاقة انتاجية قابلة للاستغلال

وعند استخدام المنشأة لهذه الأصول يستنفذ جزء من هذه الأصول مقابل الاستعمال وهو ما عبرنا عنه في السابق بالهلاك والذي يعتبر تكلفة أو نفقة استعمال الأصل الثابت خلال الفترة المحاسبية ، أي يمكن اعتباره نفقة ايرادية مستنفذة خلال الفترة .

فكان الأساس الذي بني عليه اعتبار النفقة ايرادية في هذا المجال هو الاستنفاد Expiration وارتباطها بالفترة المالية ، ولذلك يعتبر خصمها علي الإيرادات يجب استقطاعه سواء من وجهة النظر المحاسبية أو الضريبية .

ويرتبط باستخدام-الأصول الثابتة بعض النفقات الدورية المتكررة والالزمة للمحافظة علي الطاقة الانتاجية للأصول الثابتة مثل :

نفقات الصيانة - والتصليلات والتي تهدف إلي المحافظة علي الأصل أو بقاءه في حالة تشغيلية سليمة : مثل أجور عمال الصيانة والتصليلات الدورية اللازمة للمحافظة علي الأصل وقدرته الانتاجية والأمثلة علي ذلك كثيرة ومتعددة .

وبعد تحديد النفقة ايرادية (القيمة المستخدمة) من الأصل الثابت خلال الفترة يعتبر الباقي مؤجل الاستنفاد ويجب أن يظهر بالميزانية ضمن مجموعة الأصول الثابتة

ولذلك يعرف البعض الميزانية بأنها تمثل قيما مالية غير مستنفذة سواء بالنسبة للقيم غير المستنفذة من المخزون السلعي أو الأصول الثابتة

٤ - المعاملات الخاصة بالنفقات ايرادية المؤجلة :

وهذا التعبير ورد بالنظام المحاسبي الموحد حيث اشار النظام إلي أن مثل هذه النفقات تشتمل علي :

١ - مصروفات التأسيس .

٢ - تجارب بدء التشغيل .

٣ - مصروفات الأبحاث .

٤ - المستندات الفنية .

٥ - فوائد قبل بدء التشغيل .

٦ - الحملة الاعلانية .

٧ - العمرات الجسيمة للأصول الثابتة .

ويمكن أن يضاف إلي ذلك نفقات التحسين والتجديد والذي يتضمن زيادة الطاقة الانتاجية للأصل ، ونفقات الأصول والاضافات والتوسعات والتعديلات للأصول وما شابه ذلك من نفقات تدفعها المنشآت وتستفيد منها لأكثر من فترة مالية واحدة .

ونظراً لعدم معقوليتها - أي كبر حجمها - من ناحية واستفادة المنشأة منها لفترات مقبلة فقد اعتبرها النظام بأنها نفقات رأسمالية وأخضعها للأهلاك حسب ما هو متبع في هذا الشأن . ولذلك ألزم النظام بتبويبها ضمن مجموعة الأصول الثابتة بالأصول بالميزانية .

مفهوم النفقات الرأسمالية :

وبناء علي ما سبق فانه يمكن تعريف النفقات الرأسمالية : بأنها كل انفاق يترتب عليه انتفاع المنشأة بالخدمات التي حصلت عليها مقابل هذا الانفاق لأكثر من فترة مالية ، فالجزء المستنفذ خلال الفترة اصبح نفقة ايرادية والجزء غير المستنفذ . وهو ما يعرف بالنفقة الرأسمالية أو المؤجلة .

٥ - التفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية :

ان الخلط بين نوعي هذه النفقات يؤثر علي نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة وكذلك عند اعداد الميزانية . فعدم مراعاة التفرقة بين هذه النفقات واعتبار بعض النفقات الايرادية رأسمالية أو العكس يؤدي إلى تضليل النتائج وعدم سلامة المركز المالي وخاصة إذا كانت مثل هذه النفقات لها أثر ملموس علي نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي .

ولكن ما سوف نوضحه - عند الكلام علي سياسة الأهمية النسبية - في الموضوعات القادمة - أنه من الجائز - إذا كان حجم النفقة صغير نسبياً وله صفة الانفاق الرأسمالي أن يعتبر نفقة ايرادية ما دام هذا الاجراء لا يؤثر تأثيراً يذكر علي القوائم المالية الختامية وذلك تطبيقاً لسياسة السهولة .

وعلي مراقب الحسابات أن يقبل هذا الوضع ما دام تأثير هذه المعالجة المحاسبية يكاد لا يذكر بالنسبة للحسابات الختامية والميزانية . وفي حقيقة الأمر ، فانه لا يمكن ان توضع حدود فاصلة دقيقة Hard And Fast Rules للتفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية ، ولكن يمكن وضع بعض الأسس والتي يمكن الاسترشاد بها في اجراء هذه التفرقة ، علي أنه يراعي الحكم الشخصي والتقدير المنطقي لكل من المحاسب والمراجع عند اتخاذ أي قرار ودراسة أثاره علي نتائج الأعمال من ناحية والمركز المالي من ناحية أخرى .

٦ - أسس التفرقة بين الانفاق الايرادى والرأسمالى : (١)

١ - طبيعة النفقة والغرض منها :

فاذا كان الغرض من الانفاق الحصول علي خدمات تبقي لاكثر من فترة أو الحصول علي أصل ثابت له صفة الاستخدام طويل الأجل لخدمة أغراض المنشأة اعتبر نفقة رأسمالية مثل الانفاق الخاص بشراء آلات وسيارات أو أثاث . . . الخ .

أما اذا كان الغرض من الانفاق هو الحصول علي خدمة فورية مستنفذة خلال الفترة مثل اجور العمال والايجار . . . الخ . اعتبر الانفاق ايراديا .

٢ - فترة الانتفاع بالنفقة أو الخدمة :

ويعتمد هذا الأساس علي الاستفادة من الانفاق . إذ قد تدفع المنشأة نفقات لحملة اعلانية كبيرة ، فمن الواضح أن انتفاع أو استفادة

(١) دكتور عبد العزيز حجازي - النفقات الايرادية والرأسمالية - دار النهضة العربية ،

المنشأة من هذه النفقات تطول لأكثر من فترة ، ولذلك يعتبر نفقة ايرادية ذلك الجزء الذي استفادت المنشأة منه خلال الفترة الأولى ، والباقي يعتبر مؤجل الانتفاع منها .

وهنا أيضاً يظهر دور العامل الشخصي والمنطقي للمحاسب والمراجع في تحديد ما يستفاد به خلال الفترة من هذه النفقات وما يؤجل الانتفاع به وذلك بتحليل العلاقات بين النفقات والمنافع وتحديد ما يخص الفترة منها .

٣ - الدورية والتكرار :

فالانفاق الايرادي يتميز بالدورية والتكرار والانتظام والتجدد - أي يتجدد صرفه من فترة إلى أخرى مثل الرواتب والايجار . . . الخ . أما الانفاق الرأسمالي فهو الذي لا يتكرر صرفه خلال المدة ، ولكن قد تمر فترات متتالية دون أن تقوم المنشأة بدفع أية نفقات رأسمالية .

علي ان هذا الاساس لا يصح اعتباره أساساً مطلقاً - اذ قد يحدث في بعض الأحيان أن تنفق المنشأة نفقة بصفة عرضية - أي مرة واحدة - ومع ذلك يمكن اعتبارها نفقة ايرادية مثل بعض الاعانات أو التبرعات لبعض الهيئات أو الجمعيات المعترف بها .

٤ - حجم النفقة :

وهذا الأساس يعتمد علي حجم الانفاق وعلاقته بالايرادات ، فكلما كان الانفاق متناسباً مع الايرادات بحيث يمكن تحميله أو تغطيته أو مقابلته بالايراد الناشئ عنه كان الانفاق ايرادياً ، أما اذا كان الانفاق كبيراً من ناحية القيمة - أي ثقيلاً علي الايرادات بحيث يؤثر علي النتائج وعلي المركز المالي ، فيلزم تجزئته للانتفاع به علي مدي فترات مقبلة ويسميه البعض في هذه الحالة نفقة رأسمالية (١) .

(١) وقد أطلق علي مثل هذا النوع من النفقات (نفقات ايرادية مؤجلة) كما في النظام المحاسبي

٥ - طبيعة أعمال المنشأة :

قد يكون الأنفاق الواحد ايراديا بالنسبة لمنشأة ورأسمالية بالنسبة لمنشأة أخرى وذلك حسب طبيعة اعمال المنشأة نفسها .

فبالنسبة للمنشآت التجارية تعتبر السيارات مثلاً انفاقاً رأسمالياً ، في حين تعتبر نفقات تملك هذه السيارات انفاقاً ايراديا بالنسبة لمنشأة تقوم بالاتجار بالسيارات .

ولذلك يجب التعرف علي الخصائص المميزة للنفقات بصفة عامة والتعرف علي طبيعتها ودراسة المعاملات المالية التي أنشأتها ، هذا بالإضافة إلي دراسة السياسة المالية للمنشأة في اعتبار بعض النفقات الايرادية رأسمالية أو العكس ، وذلك قبل تصنيف أو فرز الأنواع المختلفة لهذه النفقات .

ومن الواضح أيضاً أن عدم التمييز بين هذه النفقات - خصوصاً إذا كان لها تأثير ملموس علي القوائم المالية للمنشأة أن الحسابات الختامية لا تعبر عن نتيجة النشاط وأن الميزانية لا تعبر عن المركز المالي ، مما يفقد هذه القوائم المالية قيمتها سواء من وجهة نظر ملاك المشروع أو المستثمرين أو الجهات الرقابية الحكومية المختلفة .

العرض السابق كان ايضاحاً لطبيعة المعاملات المالية في الوحدات المحاسبية وما ينتج عنها من نفقات وايرادات مختلفة تؤثر علي نتائج النشاط وعلي المراكز المالية لتلك الوحدات وذلك في ضوء الفكر السائد في هذا المجال .

ورغم تأييدنا لاهمية هذا الفكر وإيضاحاته - الا أننا نضيف إلي ذلك أنه نتيجة لعدم وجود حدود فاصلة تماماً بين النفقات الايرادية والرأسمالية فانا نعرض ما يأتي :

١ - لا يوجد - في رأينا - فرق بين دفع أو التزام بدفع أي انفاق سواء في سبيل الحصول علي خدمات أو منافع فورية (عاجلة) أو قصيرة الأجل مثل (المخزون السلعي) أو طويلة الأجل مثل (الاصول الثابتة) .

فهو هدف المنشأة عند دفع النفقة في جميع الحالات السابقة هو

للحصول علي خدمات ومنافع .

٢ - معيار أو أساس التفرقة الواضح - كما نعتقد - والذي يمكن الاستناد اليه هو الانتفاع أو استنفاد النفقة أو التكلفة وتحويلها إلى مصروف مستنفذ مقابل استخدام الأصل خلال الفترة .

فمعيار الانتفاع ومفهوم الفترة المالية هما الأساسان اللذان يجب أخذهما في الاعتبار عند اجراء التفرقة بين نوعي النفقات الايرادية والرأسمالية فالجزء غير المنتفع (غير المستنفذ) يعتبر مؤجل الاستنفاد، إلي أن تصبح جميع هذه النفقات المؤجلة الاستنفاد صفراً في المدى الطويل حيث تتحول جميعها إلى نفقات مستنفذة .
فالفترة المحاسبية (المدى القصير) والانتفاع من النفقة أو الخدمة هما أساس التفرقة بين ما يعتبر تكليفاً علي الايرادات وبين ما يؤجل للفترات القادمة .

وكما سبق أن أشرنا فإن بعض الباحثين ^(١) يعرفون الميزانية بأنها قيم مالية مؤجلة الاستنفاد وبناء علي هذا الرأي نتفادي لفظ ايرادي ، ورأسمالي لأنه حل محلها لفظة نفقات مستنفذة - أي نفقات واجبة التحميل علي الايراد وتخص الفترة - ونفقات مؤجلة الاستنفاد وهي التي تبقي كقيم مالية بالميزانية .

والآن وبعد أن أوضحنا طبيعة النفقات بأنواعها المختلفة وأهميتها في اعداد النتائج وعرض المراكز المالية للوحدات المحاسبية المختلفة ، وأسس التفرقة بينها وأوضحنا رأينا في هذا الصدد ، ننتقل الآن إلى تحليل الأحداث المالية للوحدات المحاسبية من زاوية التعرف علي طبيعة الايرادات وأهمية التفرقة بينها وإبراز دور أو أثر هذه التفرقة علي القوائم المالية الختامية لهذه الوحدات . ثم نتبع ذلك بإيضاح موقف مراقب الحسابات أو المراجع ازاء كل من النفقات والايرادات بنوعيهما .

(1) A . C . Littleton - An Introduction to Corporate Accounting Standard .

طبيعة المعاملات الخاصة بالايرادات الايرادية :

سبق أن أوضحنا أيضا عند مناقشة الايرادات وأسس تحديد قيمتها ، بأن عرفنا الايرادات بأنها محصلة السلع والخدمات التي تبيعها المنشأة أو تؤديها للغير خلال الفترة المالية ، وقد عرفها النظام المحاسبي الموحد بأنها تمثل موارد الوحدة الاقتصادية . ومن مميزات هذه الايرادات أنها تنتج من الاستغلال العادي لعوامل الانتاج في المنشأة ولها صفة الثبات والدورية والتكرار ، وقد عبر عنها النظام المحاسبي الموحد بأنها تمثل ايرادات النشاط الجاري بالوحدة .

وقد قسم الدليل المحاسبي في النظام ايرادات النشاط الجاري إلى الحسابات الرئيسية التالية لكي تستخدم في جميع الأنشطة وهي :

حسابات صافي مبيعات الانتاج والتغير في مخزون الانتاج التام و فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج وتغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ومشغولات داخلية تامة وايرادات تشغيل للغير والخدمات المباعة ثم حساب بضائع بغرض البيع .

مفهوم الايرادات الايرادية :

يمكن توضيح مفهوم الايراد الايرادي أو العادي بأنه حصيلة النشاط الجاري للمنشأة أيا كان نوعها خلال الفترة المحاسبية والذي ينتج من استخدام الوحدة المحاسبية لعوامل الانتاج بها وله صفة الثبات والدورية والتكرار وذلك نتيجة للأحداث المالية المتكررة والتي يتحقق منها هذا الايراد ، ويتميز هذا النوع من الايرادات بأنه ينتج من مزاولة المنشأة لنشاطها العادي الذي تأسست أو أنشأت من أجله وارتباطه ارتباطا وثيقا بعملية المتاجرة وطبيعة نشاط المنشأة .

والايراد الايرادي والذي يتحقق من بنود الايرادات السابق الإشارة إليها يرحل إلى الجانب الدائن (جانب الموارد) في حساب العلميات الجارية في شركات القطاع العام أو إلى حساب الارباح والخسائر في شركات القطاع الخاص .

وفي رأينا أن أجمالي هذه الإيرادات ناقصا اجمالي النفقات الإيرادية الخاصة بالفترة وهو ما يعبر عنه بالفائض أو الربح يعتبر مؤشرا للكفاءة الادارية في استغلال عوامل الانتاج بالوحدة الاقتصادية ويتوقف قياس هذا الفائض علي تحديد قيمة هذه الإيرادات وبالتالي تحديد اجمالي النفقات أيضا ، ولذلك يلزم التفرقة بين الإيرادات الخاصة بالنشاط الجاري وغيرها من الإيرادات الأخرى التي لم تنتج من هذا النشاط اذا ما أريد تقييم كفاءة المدراء في الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج بالوحدة الاقتصادية .

طبيعة المعاملات المالية الخاصة بالإيرادات الرأسمالية :

قد تحقق المنشأة بعض الإيرادات أو الموارد من مصادر أخرى غير مرتبطة بالنشاط الجاري - أي غير ناشئة من استخدام عوامل الانتاج في نطاق المنشأة . وهذه الإيرادات تتميز بأنها تنتج من معاملات لا تتكرر بانتظام - مثل المعاملات التي ترتبط بنتائج تملك المنشأة لبعض أنواع الأصول . مثل إيرادات تنتج من بيع الأصول أو إيرادات الأوراق المالية أو العقارات التي تؤجرها المنشأة للغير وبعض الإيرادات المتنوعة الأخرى مثل علاوة اصدار السندات في شركات المساهمة الخاصة وما شابه ذلك من المعاملات التي تتسبب في خلق كسب رأسمالي .

مفهوم الإيرادات الرأسمالية :

يمكن أيضا توضيح مفهوم الإيرادات الرأسمالية بأنها الموارد التي تحصل عليها المنشأة من مصادر لا ترتبط ارتباطا وثيقا بالغرض الرئيسي الذي أنشأت من أجله تلك المنشأة .

ومثال ذلك الإيرادات الناتجة من بيع أصول ثابتة أو الإيرادات الناتجة من إعادة تقدير بعض الأصول الأخرى . وكذلك إيرادات الأوراق المالية أو العقارات المستأجرة وبعض إيرادات متنوعة كما أشار النظام المحاسبي إلي ذلك .

وما سبق أن أثير من نتائج قد تترتب علي عدم التفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية سواء بالنسبة لتحديد نتائج الأعمال من ربح أو

خسارة والتي قد لا تعبر عن نتيجة النشاط علي الوجه الصحيح أو عدم تعبير الميزانية علي حقيقة المركز المالي ، يثار أيضا بالنسبة إلي اهمال التفرقة بين نوعي الإيرادات الايرادية والإيرادات الرأسمالية .

فإذا أريد تقييم كفاءة الإدارة في الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج فإنه يجب أن تتم مقارنة قياسية أو مقابلة بين النفقات الايرادية والإيرادات الايرادية ، وبناء عليه يجب أن نستبعد الإيرادات الرأسمالية والنفقات والتي لا تعبر عن أي مهارة ادارية أو مالية في التشغيل عند اجراء هذه المقارنة .

أما النظام المحاسبي الموحد فقد اعتبر بعض الإيرادات الناتجة من ملكية بعض أنواع الأصول ايرادا يجب أن يدرج ضمن حساب العمليات الجارية للوصول إلى الفائض القابل للتوزيع .

وفي رأينا أنه يجب أن نفصل الإيرادات غير العادية (الرأسمالية) - والتي تنشأ من الأحداث المالية التي أوضحناها - في قسم مستقل حتي تظهر الحسابات المالية الختامية (سواء حساب العمليات الجارية في شركات القطاع العام أو حساب الأرباح والخسائر في شركات القطاع الخاص) نتيجة النشاط الجاري والذي يعبر عن كفاءة الهيئة الادارية في مزاولة النشاط الجاري للمنشأة .

وأما أن تثبت هذه الإيرادات الرأسمالية - وخاصة الناتجة من اعادة تقويم بعض الأصول في حساب خاص يمكن أن يطلق عليه « إحتياطي إعادة تقويم الأصول » يمكن أن يستخدم هذا الإحتياطي في مواجهة أو مقابلة أي خسائر رأسمالية قد تتحقق مستقبلا من بيع أي أصل من أصول المنشأة أو خسائر قد تحدث من اعادة تقويم الأصول وما شابه ذلك .

وبهذا الاجراء يمكن أن تتم المعالجة الصحيحة - من الناحية المحاسبية - الأمر الذي يمكن من اعداد قوائم مالية ختامية مستندة علي أسس صحيحة .

أما من وجهة النظر الضريبية ، فإن مصلحة الضرائب تدخل في الوعاء الخاضع للضريبة كافة العمليات التي باشرتها المنشأة سواء نتج

عنها إيرادات إيرادية أم إيرادات رأسمالية وذلك طبقا لاحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وما تلاه من قوانين الإيراد العام والقوانين الأخرى .

أسس التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والإيرادات الرأسمالية :
يمكن أيضاً وضع بعض الأسس والتي يمكن الاسترشاد بها في التفرقة بين الكسب الإيرادي والكسب الرأسمالي وهي :
١ - ارتباط الإيراد بالنشاط الجاري : الذي تزاوله المنشأة والتي تأسست من أجله ، أي ارتباط الإيراد ارتباطاً مباشراً بالغرض الرئيسي الذي تزاول المنشأة أعمالها من أجله .
٢ - الدورية والتكرار : فالإيرادات العادية أو الإيرادية هي التي لها صفة الثبات والدورية والتكرار والتي تنشأ من معاملات مالية متكررة ومنتظمة علي مدار الفترة المحاسبية ، أما الإيرادات الرأسمالية فانها تنشأ من معاملات مالية لا تتميز بالتكرار بل تنشأ بصفة استثنائية أو عرضية من الأحداث المالية غير المعتادة .
وعلي أية حال فان تمييز المحاسب أو المراجع للمعاملات المالية المختلفة والتي ينشأ عنها إيرادات أو كسب عادي (إيرادي) ، والمعاملات المالية التي ينشأ عنها موردا أو إيرادا أو كسبا رأسماليا قد يكون ميسورا نسبيا اذا ما قورنت بأسس التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية والتي أوضحناها سابقا . هذا بالاضافة إلى أن الحكم الشخصي للمحاسب والمراجع يمكن أن يكون مرشدا في توضيح الانواع المختلفة للإيرادات .

موقف مراقب الحسابات من النفقات والايادات العادية وغير العادية

عرفنا من دراستنا لتقرير مراقب الحسابات وما يجب أن يحتويه من بيانات ، أنه يجب عليه أن يذكر في هذا التقرير ما اذا كانت الحسابات الختامية المالية للمنشأة تعبر علي الوجه الصحيح عن نتيجة نشاط هذه المنشأة من ربح أو خسارة عن السنة المالية موضوع الفحص أو المراجعة ، وأن الميزانية تعبر بأمانه ووضوح عن المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية .

بالنسبة للنفقات الايرادية والرأسمالية :

فيجب علي المراجع التحقق من أنه لم يحدث خلط بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية لأن هذا الخلط أو عدم التمييز بين هذه النفقات - كما عرفنا - يؤدي إلي تضليل النتائج ويؤدي إلى عكس الاهداف المرجو تحقيقها سواء من ناحيتي المحاسبة والمراجعة . وعلي المراجع أن يحصل علي أقصى قدر من القرائن والأدلة عن مراعاة المنشأة التمييز بين هذه النفقات ، وله أن يسترشد بالمصادقات أو الشهادات التي يحصل عليها من المدراء في المنشأة والتي تعد بواسطة الفنيين وخاصة في حالة بعض النفقات التي يتطلب اعدادها مستويات فنية . فاذا وجد خلطاً بين النفقات الايرادية والرأسمالية بحيث يؤثر تأثيراً كبيراً أو ملموساً علي نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ، وجب عليه التنبيه إلي ذلك واجراء التصحيحات اللازمة لذلك في الدفاتر ، فاذا لم تستجب له إدارة المنشأة فيلزم أن يشير إلى ما وقع من خطأ في تقريره .

أما بالنسبة للايرادات العادية والرأسمالية :

فيجب علي مراقب الحسابات دراسة طبيعة نشاط المنشأة وتحليل المعاملات المالية التي تحدث فيها وذلك علي أسس اختبارية باستخدام أسلوب العينات الاحصائية مثلاً في تحليل ومعرفة طبيعة بعض

المعاملات المالية المتعلقة بعناصر الإيرادات والتفرقة بين بنود الإيرادات المختلفة فإذا وجد خلطاً بين الإيرادات الإيرادية والرأسمالية بحيث يؤثر تأثيراً ملحوظاً على القوائم المالية وجب عليه تنبيه الهيئة الإدارية بالمنشأة إلى ذلك ، وتصحيح هذا الوضع ، أو الإشارة إلى ذلك في تقريره إذا لم تتجاوب الإدارة معه .

كذلك يجب على المراجع أن يتتبع كيفية التصرف في الإيرادات الرأسمالية والتي أثبتت في حسابات مختلفة للاحتياطيات الرأسمالية ومتابعة الغرض الذي استعملت الشركة هذه الاحتياطيات من أجله ، وعما إذا كان هذا التصرف قانونياً أو متفقاً مع الأصول المحاسبية السليمة أم لا وذلك حتى يحقق عمل المراجع أو مراقب الحسابات الغاية المرجوة منها .

\$\$\$

الباب التاسع

**السياسات المحاسبية وتأثيراتها في
اعداد ومراجعة القوائم المالية الختامية
للوحدات الاقتصادية وموقف
مراقب الحسابات منها**

السياسات المحاسبية Accounting Doctrines وأهميتها في اعداد ومراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية

مدي اعتماد مراقب الحسابات علي السياسات المحاسبية في تنفيذ
عملية المراجعة .

اتضح لنا من دراستنا في السنوات السابقة إن الفروض أو
المفاهيم الرئيسية في المحاسبة هي التي تكون إحدى جوانب « الأصول
أو المبادئ المحاسبة المتعارف عليها » والتي يرد ذكرها في تقرير مراقب
الحسابات وفي كثير من ميادين الجدل وندوات النقاش العلمي والعملية
التي تتناول كلا من النظرية المحاسبية والتطبيق العملي لها .

وعرفنا أيضا أهمية تلك المفاهيم والفروض المحاسبية الأساسية في
تحديد نفقات وأيرادات الفترة المالية - أي استخدامات الوحدة
ومواردها - ولك لغرض الوصول إلي النتيجة الصحيحة لرقم الفائض
(الربح) أو العجز (الخسارة) عن تلك الفترة المحاسبية ، واعداد
قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية هذه الفترة .

والآن نقوم بإيضاح أحد الجوانب أو المكونات الأخرى للأصول أو
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وهي السياسات أو المذاهب
المحاسبية .

وفي هذا الموضوع سوف يتناول بالشرح والتحليل مفهوم كل
سياسة من هذه السياسات ثم مجال تطبيقها واستخداماتها من ناحيتي
المحاسبة والمراجعة ، مع توضيح النتائج التي تترتب علي هذا
الاستخدام أو التطبيق العملي وتقييما لكل سياسة من زاوية أهميتها
في الفكر المحاسبي ثم إيضاح التعارض أو عدم التوافق الذي قد يحدث
عند تطبيق أو استخدام هذه السياسات ، وما هي التوصية التي نوصي
بها عند وجود مثل هذا التعارض .

يمكن تعريف السياسة Doctrine بصفة عامة بأنها مذهب أو منهج
يستطيع محاسب أو مراجع الوحدة المحاسبية - أيا كان نوعها تطبيقها

أو استخدامها لتبرير أو تفسير الأحداث المالية أو الوقائع التجارية التي تحدث بهذه الوحدة ويكون لها تأثير واضح أما علي الحسابات المالية الختامية أو علي القيم المالية للأصول بالميزانية أو في التطبيق العملي لبعض النواحي المحاسبية .

ولكون السياسة مذهباً أو منهجاً محاسبياً فإن للمنشأة الاختيار في تطبيقه أو عدم تطبيقه تبعاً لطبيعة الأحداث أو المعاملات . وبناء علي ذلك فإن السياسات المحاسبية تختلف عن المبادئ Principles في أن المبدأ يعتبر قاعدة أساسية لها قبول عام بين المحاسبين والمراجعين وأعضاء المهنة يحدد أهدافاً رئيسية لا يصح ولا يجوز مخالفتها وإلا لما تحققت الأهداف المرجوة من المحاسبة والمراجعة .

والآن نقوم بتوضيح كل سياسة من هذه السياسات بشئ من التفصيل :

أولاً : سياسة الاحتياط والحذر : Doctrine of Conservatism
وتسمى أحيانا سياسة الأمان أو سياسة التحفظ .

ومفهوم هذه السياسة - كما يوضحها البعض - هو الحيلة والتحفظ أو الحذر والاحتياط عند تحديد أو قياس بعض عناصر أو بنود النفقات والإيرادات وكذلك عند تقويم بعض بنود الأصول والخصوم عند اعداد الحسابات المالية الختامية والميزانية .

وبناء عليه يصبح مفهوم هذه السياسة إنها احتياط وحذر للخسارة المتوقعة أو المحتملة ، مع عدم الأخذ في الاعتبار أو إهمال الإيرادات التي لم تتحقق بعد .

To Provide For Future Loss and Anticipate no Gains

ويضيف المؤيدون لهذه السياسة بأنها من أولي السياسات المحاسبية الواجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية الختامية للمنشآت المختلفة ، وهي عامل من عوامل الأمان Factor of Safety التي تحد من مطالبة حملة الأسهم والعاملين بالمنشأة بتوزيعات كبيرة من الأرباح . كما إنها أيضاً من احدي الأساليب التي يؤدي استخدامها في نهاية الأمر إلى المحافظة علي رأس مال الوحدة نسلماً . أي إن القاعدة الذهبية التي تقضي بها هذه السياسة هي عدم الأخذ في الاعتبار أية إيرادات متوقعة

سوف تحدث مستقبلا في الفترات المحاسبية القادمة مع الاحتياط للخسائر المنتظر حدوثها في المستقبل .

ومن زاوية أخرى يمكن أن يقال أن سياسة الاحتياط والحذر في المحاسبة تعكس الفكر الذي يستخدم في الحكم في أية مشكلة أو مسألة محاسبية ، فإذا كان هناك اختيار بين بديلين لهذه المشكلة فإن البديل المفضل أو المختار هو الذي يؤدي إلى تقدير قيمة الأصول أو نتيجة الأعمال علي نحو أقل مما تقتضيه الحقيقة وذلك بدلا من المبالغة في تقدير قيمتها .

وبستفاد من هذا المعنى أن الحيلة والحذر هي عامل موازنة بين البدائل الممكنة بحيث لا تجيز أي تخفيض مضلل أو خادع في قيمة الأصول ونتيجة الأعمال كما قد يتبادر إلى الذهن ^(١) .

وفي أوائل القرن الحالي كانت تستخدم سياسة الاحتياط والحذر في المحاسبة بشكل متشدد ومتزمت ، وذلك لأن معظم القوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية في هذا الوقت كانت تعد من أجل الدائنين والملاك الفرديين حيث كانت الغالبية العظمى من المنشآت يغلب عليها طابع المنشآت الفردية . وبناء عليه فإن هؤلاء الافراد كانوا يرون أن من مصلحتهم إن يصوروا المركز المالي وقوائم حسابات النتيجة علي نحو أقل ما يمكن - أي يضيفون عليها صفة التحفظ والأمان . ولم يكن ذلك ليؤدي إلى أية أضرار أو نتائج سيئة طالما أن مستخدمي القوائم المالية يدركون تماما الإدراك الأوضاع الحقيقة داخل تلك المنشآت .

ولكن الحال قد تغير الآن بعد كبر حجم المشروعات وكثرة معاملتها وظهور الشركات المساهمة الأمر الذي ترتب عليه ازدياد عدد المساهمين، حيث أصبحت القوائم المالية تعد من أجل أهداف متعددة لخدمة طوائف أو مجموعات متعددة وليس من أجل الملأك والدائنين فقط ، وأصبحت هذه المنشآت مسئولة عن تحقيق أهداف كبيرة ومتباينة في ظل هذه الظروف والأوضاع الجديدة فأن التشدد أو التزمتم في استخدام هذه السياسة قد يؤدي إلى إعداد تقارير أو قوائم مالية مضللة

(1) Montgomery , Montgomry's Auditing . P . 60 .

ويؤثر بالتالي علي الطوائف المختلفة التي تستفيد من البيانات المحاسبية المستمدة من هذه القوائم المالية .

مجالات تطبيق سياسة الاحتياط والحذر :

من مظاهر تطبيق أو إستخدام هذه السياسة ما يأتي :

١ - تقويم الإنتاج غير التام في المنشآت أو الوحدات الإنتاجية .
وقد سبق لنا مناقشة هذا الموضوع عند الكلام علي الخدمات القصيرة الأجل حيث اتفقنا علي إن هذه الخدمات تمثل الموجودات السلعية ، وأن الانتاج غير التام أو البضاعة تحت التشغيل وفي سبيل الصنع تمثل أحد عناصر الموجودات السلعية آخر الفترة المحاسبية . وقد أشار النظام المحاسبي الموحد بأن الإنتاج غير التام يقوم بتكلفة الإنتاج حتي نهاية المرحلة السابقة علي آخر مرحلة وصل إليها الإنتاج ، ثم تضاف إلى هذه التكلفة قيمة الخامات أو المواد المباشرة المتعلقة بهذا الإنتاج في المرحلة الأخيرة .

وفي رأينا أن هذه احتياط وحذر من النظام حتي لا يدخل في تقديرات خاصة بالنفقات غير المباشرة المختلفة وأسس توزيعها ، أي أن النظام كما قلنا يهدف إلى الوصول بالإنتاج غير التام إلى مستوى إتمام معين بعيدا عن التقديرات ، وفي هذا تطبيق واضح لسياسة الأمان والحذر .

٢ - اعتراف النظام المحاسبي الموحد بتكوين مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام إذا نقصت قيمته بسعر البيع عن سعر التكلفة ، فف، هذا الإجراء تحفظ وحذر حتي تكون المنشأة في جانب الأمان .
٣ - تكوين المخصصات الأخرى مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وما شابه ذلك أي المخصصات التي تكون لمقابلة النقص في قيم بعض الأصول .

وفي رأينا إن المخصصات وجدت في الفكر المحاسبي لتغطية أو مساندة عدم القياس الدقيق للقيم المالية من ناحية أخرى . أي إن وجود المخصصات في المحاسبة يساير مفهوم الحيطة والحذر .

٤ - المغالاة في إهلاك الخدمات الطويلة الأجل (الأصول الثابتة)

في الوحدات الاقتصادية وغيرها . فبالرغم من أن النظام المحاسبي الموحد قد ألزم الوحدات العامة بتطبيق معدلات ثابتة للإهلاك فإنه أجاز للوحدات زيادة هذه المعدلات إذا استخدم الأصل الثابت طوال العام بشكل متواصل وفي ظروف شاقة ومجهدة - أي إن النظام أجاز المرونة في هذا المجال ، وقد ترتب علي ذلك بعض المغالاة في تطبيق معدلات الإهلاك علي بعض الأصول الثابتة تبريراً لهذه المرونة الأمر الذي يؤدي إلي التحفظ في قيم الأصول الثابتة ورقم الربح المحقق .

وتظهر هذه السياسة بوضوح أكثر في بعض المنشآت الخاصة سواء الفردية أو التضامنية أو المساهمة منها وذلك لأنها غير ملزمة باستخدام معدلات إهلاك معينة .

٥ - اعتبار النفقات الرأسمالية إيرادية وذلك بهدف تقليل رقم الأرباح الذي يظهره حساب النتيجة الأمر الذي يترتب عليه نقص رقم الأرباح المحققة .

وفي هذا المجال أشار النظام المحاسبي الموحد إلي أهمية التفرقة بين المصروفات أو النفقات الإيرادية والرأسمالية وأعتبر المصروفات الإيرادية المؤجلة ضمن مجموعة الأصول الثابتة ، ولذلك يجب مراعاة الأسس والقواعد المتعارف عليها في التفرقة بين نوعي هذه النفقات حتي لا يترتب علي ذلك أخطاء في مقابلة النفقات بالإيراد وغير ذلك من النتائج وسوف نتناول هذا الموضوع بالتفاصيل في باب مستقل فيما بعد .

٦ - إتباع بعض المنشآت الأساس النقدي Cash Basis في تحديد الإيرادات وأعتبر المتحصلات النقدية فقط حصيلة للمبيعات من السلع أو الخدمات خلال الفترة المحاسبية ، وذلك تبريراً من البعض وخاصة رجال الأعمال بأن الإيراد النقدي هو الأكثر ضماناً وسيولة لسير أعمال المنشأة . وهذه الصورة تبدو واضحة في بعض المهن غير التجارية . وهذا إجراء ينطوي علي تحفظ وحذر نتيجة لإهدار الائتمان أو الخدمات التي لم تتحصل قيمتها بالكامل ، وهو يخالف الأعراف والعادات التجارية .

وزيادة علي ما تقدم فإن تخفيض قيم الأصول المعنوية مثل شهرة المحل وما شابه ذلك يعتبر مظهرًا من مظاهر تطبيق سياسة التحفظ أو الاحتياط والحذر .

تقييم سياسة الاحتياط والحذر :

وفي رأينا إن تطبيق سياسة الأمان أو الاحتياط والحذر يتعارض في كثير من الحالات مع الأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولكن في ظل الظروف الاقتصادية الساكنة أو الثابتة - على استعمال أو تطبيق هذه السياسة ، والإسراف في تطبيق هذه السياسة يؤدي إلى خطأ في مقابلة النفقات بالإيرادات من ناحية وإلى تأجيل تحقق الأرباح من فترة متالية إلى أخرى .

ورغم ذلك فقد أيدت قوانين ضرائب الدخل في جمهورية مصر العربية بعض الاستخدامات لهذه السياسة حيث قبلت مصلحة الضرائب تقويم الموجود السلعي في المنشآت على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل .

وبالإضافة إلى ذلك نستطيع أن نقرر أن الاستمرار في تطبيق هذه السياسة لابد وأن يتوقف إذا تحسنت أساليب القياس المحاسبي للقيم أو الأحداث المالية بشكل يبعدها عن التقدير الشخصي ، ولا يتسنى ذلك إلا بالأساليب الرياضية والأحصائية التي تؤدي التي تحسين كفاءة القياس المحاسبي الأمر الذي يقلل من عامل الحذر والتحفظ والتحذير بحيث يهدف إلى الموضوعية في قياس القيم المالية .

ثانياً - سياسة الثبات أو التماثل أو الاتساق Consistency

ومفهوم هذه السياسة هو ضرورة اتباع أسلوب واحد أو طريقة واحدة لا تغيرها المنشأة من فترة مالية إلى أخرى عند اعداد الحسابات المالية الختامية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية .

أي إن هذه السياسة تتطلب تطبيق نفس الأساليب الفنية والإجراءات العملية والأنماط أو المعايير والمبادئ الخاصة بتسجيل

وتبويب المعاملات المالية بالوحدة المحاسبية من فترة إلى أخرى ، كما تقضي بأن تجميع الحسابات لأغراض قياس النتائج وعرض القوائم المالية والتقارير المختلفة يجب أن يتم لفترات محاسبية متتالية بنفس الطريقة والأسلوب في كل فترة .

ومن الواضح أن عدم التماثل في تطبيق الأساليب الخاصة بتسجيل وتبويب وقياس النتائج وأعداد القوائم المالية يحول دون إجراء مقارنات هادفة وذات مغزى بين نتائج الفترات المختلفة داخل الوحدة المحاسبية الواحدة .

ولكن ليس هدف المقارنات هو الغرض الوحيد الذي من أجله يتطلب تطبيق سياسة الثبات أو التماثل ، إذ يوجد هدف آخر وهو إن هذه للسياسة تساعد المحاسب والمراجع معا بقدر الامكان علي استبعاد تحريف أو تشويه الحقائق المالية المتعمدة من قبل الإدارة أو تقديمها بيانات لا تمثل الحقيقة والواقع ، وذلك لأن بعض المدراء في بعض الوحدات يعتمدون إلى الالتجاء إلى عدم التماثل والثبات في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل وتبويب وقياس وعرض النتائج المحاسبية ، وذلك بغرض خداع المستثمرين والدائنين وباقي الطوائف الأخرى التي تعتمد علي القوائم المالية وتستخدمها في إتخاذ قراراتها الخاصة .

والوقاية من سوء التصرف هذا فإنه يطلب من مراقب الحسابات الخارجي أن يضمن تقريره أو شهادته - كجزء من هذا التقرير - ما يفيد بأن القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن هذه المبادئ قد تم تطبيقها في السنة المالية السابقة - أي استخدمت بشكل متماثل من سنة لأخرى .

ولا يستفاد مما تقدم أن تطبيق سياسة التماثل أو الثبات في المحاسبة معناه الوقوف ضد أي تغير أو تجديد في الأساليب والقواعد المحاسبية التي تتبعها المنشأة وهنا ننبه إلى ما قد يترتب من أخطاء في تفسير مدلول سياسة الثبات أو التماثل ، فقد يتراعى للبعض أن تطبيق هذه السياسة يجعل من الفكر المحاسبي مفهوما جامداً أو ثابتاً لا

يسمح بإجراء أية تغييرات أو تعديلات في التطبيق العملي للنظرية المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية ، بل علي العكس من ذلك فإننا نلاحظ دائماً وابتداءً أن هناك تحسينات مستمرة في أساليب وطرق التسجيل واعداد وعرض القوائم المالية تمثيلاً مع التغيرات المعاصرة خاصة النواحي الاقتصادية والمالية والتكنولوجية ، وذلك بهدف مسايرة المحاسبة والمحاسب والمراجع للتطورات الاقتصادية وعرض النتائج المحاسبية واستخداماتها.

وعلي أية حال فمن واجب مراقب الحسابات - إذا ما حدثت مثل هذه التغيرات - أن يرفع تقاريره عن هذه التغيرات ويضمنها الآثار التي تركتها هذه التغيرات علي النتائج المحاسبية بطريقة تجعل المهتمين بهذه النتائج يستوعبون الآثار المترتبة علي هذه التغيرات ، وهذه المتطلبات الخاصة بالافصاح عن التغيرات التي تحدث نتيجة لعدم التماثل في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر احدي مظاهر أو استخدامات سياسة الافصاح والعلانية التامة والتي سوف يرد ذكرها فيما بعد .

مجالات تطبيق سياسة الثبات أو التماثل : -

من مظاهر تطبيق أو استخدام هذه السياسة هو توحيد الأسس المحاسبية الخاصة بتقويم أصول المنشأة وخصومها ونفقاتها وإيراداتها.

فالأساس الذي حدده النظام المحاسبي الموحد في حساب القيمة الإهلاكية للأصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت علي أساس القيمة الدفترية أو سعر التكلفة للأصول الثابتة للفترات المحاسبية المتوالية ، يعتبر أسلوباً ثابتاً أو متماثلاً يجب علي الوحدات الاقتصادية العامة إتباعه في كل فترة مالية .

وكذلك تقويم الإنتاج التام علي أساس تكلفة الإنتاج المشتملة علي تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية بشكل متماثل حسبما أشار النظام يعتبر تطبيقاً واضحاً لسياسة الثبات أو التماثل .

وأيضاً تقييم الإنتاج غير التام علي أساس تكلفة الإنتاج حتي نهاية المرحلة السابقة علي آخر مرحلة وصول إليها هذا الإنتاج مع إضافة

قيمة الخامات والمواد المباشرة والأجور المباشرة المتعلقة بهذا الإنتاج في المرحلة الأخيرة إلى هذه التكلفة ، يعتبر كذلك تطبيقا لسياسة الثبات أو التماثل ، والأمثلة علي ذلك واضحة وسبق ان أشرنا إلى مواقف كثيرة يستفاد منها الاستخدام أو التطبيق الواضح لسياسة التماثل سواء في معالجة أو تقييم الأصول والخصوم والاستخدامات (النفقات) والإيرادات (الموارد) .

وفي ضوء هذا المفهوم فان هذه السياسة - كما أوردنا سابقا - تؤدي إلى سهولة إجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة سواء بالنسبة لحسابات النتيجة أو بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية) . وهذه المقارنات قد تكون عاملا مساعدا للهيئة الإدارية بالمنشأة في تخطيط بعض السياسات المالية والإدارية للوحدة من ناحية أو مؤشرا من مؤشرات التعرف علي التغييرات في مصادر الأموال واستخداماتها من ناحية أخرى .

تقييم سياسة الثبات أو التماثل :

في رأينا ان إتباع هذه السياسة رغم ما له من بعض الحسنات أو المزايا ، فإنه لا يكون مقبولا في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة حيث يلزم العدول عن سياسة ثابتة في تقييم الأصول مثلاً وتحديد التكاليف والإيرادات وذلك باستخدام أساليب أخرى لكي تعكس أثر التقلبات الاقتصادية علي النتائج المحاسبية معبرة عن القيم السائدة وقت اعداد وعرض هذه النتائج وحتى لا تتحقق أرباح مفتعلة أو صورية الأمر الذي يترتب عليه كثير من النتائج والقرارات الخاطئة .

ثالثاً - سياسة الأهمية النسبية : Materiality

وتتطلب هذه السياسة التقدير والاهتمام من قبل المحاسب ومراقبي الحسابات بصفة خاصة بجميع العناصر أو البنود الهامة من ناحية القيمة المالية سواء كانت أهميتها كمبالغ فردية أو ضمن مجموعة معينة ، وذلك في حالة تجميع البنود المتشابهة في مجموعة واحدة وبمعني آخر فان البنود قليلة أو عديمة النتائج أو الآثار علي القوائم

المالية الختامية للوحدة يمكن أن تعامل أو تعالج محاسبياً كما تفرضه الظروف والمناسبات وأن مراقب الحسابات يجب أن يولي البنود الكبيرة القيمة سواء بمفردها أو ضمن مجموعة معينة عناية خاصة أثناء قيامه بتنفيذ أي برامج للمراجعة لأن مثل هذه البنود الكبيرة القيمة إذا أهملت أو لم تتم معالجتها محاسبياً بشكل صحيح فأنها تؤثر تأثيراً واضحاً على النتائج المحاسبية .

ولذلك يجب أن ننبه إلى أن ترك الحرية للمحاسب ومراقب الحسابات في معالجة البنود أو العناصر المحاسبية قليلة القيمة (الغير هامة) حسب المناسبات والظروف يجب أن يمتد ليشمل مجموعة البنود الهامة الكبيرة القيمة والتي قد يكون تأثيرها المتجمع على أية قائمة مالية هامة وبالغا .

ونود الإشارة إلى أن تفسير هذه السياسة هي مسألة شخصية وفردية حسب ما يتراعى لكل فرد ، ولكن يفترض دائماً في المحاسبين ومراقبي الحسابات التصرف بما يتفق وأداب السلوك المهني من ناحية ووفقاً لما تفرضه مهنة المحاسبة من معايير للأداء العملي من ناحية أخرى . كما ان هذا التمييز بين ما يعتبر مبالغ أو بنود هامة وما يعتبر غير هام تفرضه الضرورة في الوقت الحاضر وذلك بقصد التقليل بقدر الامكان من التفصيلات الكثيرة التي قد تؤدي إلى ايجاد نوع من الارتباك والتعقيد في اعداد القوائم المالية والتقارير السليمة .

وفي رأينا أن استخدام الآلات الحاسبة الإلكترونية من المؤكد أن يسمح في الأخذ بالاعتبار أي بند من البنود المحاسبية يعتبر الآن غير هام بالنسبة لمراقبي الحسابات وذلك دون ان يؤدي إلى نوع من التأخير أو التعقيد في اعداد القوائم المالية الختامية للوحدات المختلفة

ونري أيضاً أن كبر أو صغر قيمة البند المراد معالجته محاسبياً أو مراجعته عند اعداد القوائم المالية قد لا يكون سبباً في عدم العناية بأمره أو إهماله مادام صغيراً في القيمة ، بل يجب على المحاسب والمراجع الاهتمام والعناية بالبنود المحاسبية المختلفة التي تتكون منها الحسابات المالية الختامية والميزانية صغيرة كانت أو كبيرة في قيمتها .

فمن ناحية المراجعة يجب علي مراقب الحسابات ان يوجه اهتماماته إلى بعض البنود الصغيرة في القيمة ، إذا يحتمل أن اهتماماته بمراجعة مثل هذه البنود تكشف له كثيرا من حالات الأخطاء أو الغش أو التلاعب وما شابه ذلك . هذا إلى جانب اهتمامه المتزايد أيضاً بالبنود الكبيرة القيمة مثل الأصول الثابتة في المنشآت الصناعية والنقدية والاستثمارات في المنشآت المالية وغيرها والتي تكون دائماً عرضة للتلاعب .

علي أن كبر حجم البند وأهميته النسبية تتوقف وتختلف من منشأة إلى أخرى ، فرصيد حساب العملاء البالغ قدره ١٠٠٠ جنيه بالنسبة لمنشأة رأسمالها مليون جنيه مثلا تكون أهميتها ضئيلة ، ولكن نفس هذا المبلغ لرقم العملاء في منشأة تجارية يبلغ رأسمالها ٥٠٠٠ جنيه فقط لا شك ان له أهمية نسبية أكبر منه في المنشأة الأولى .

مجال تطبيق سياسة الأهمية النسبية :

تتضح مظاهر تطبيق هذه السياسة من الناحية المحاسبية ، حيث ان الأهمية النسبية للبند المراد معالجته محاسبياً لها أثر كبير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فقد يلجأ المحاسب إلى اتباع الأسلوب الأسهل أو يتغاضي عن بعض البنود التي لها الصفة الرأسمالية ولا يستخدم في معالجتها القواعد المحاسبية الراجعة نظرا لصغر الأهمية بالنسبة لهذه البنود أو لتفاهة أو انعدام أثرها علي النتائج المحاسبية ، وفي هذه الحالة يمكن ان تعالج علي أنها نفقات إيرادية .

ولكن يظهر تطبيق هذه السياسة بشكل واضح في مجال المراجعة أكثر منه في مجال المحاسبة علي النحو الذي أوضحناه سابقا . وفي رأينا أن علي مراقب الحسابات أن يراجع الحسابات الصغيرة القيمة وحتى الحسابات المقفلة أو المسددة وأن يوليها عناية خاصة أيضا مثلما يراجع البنود الأخرى فإذا كان حساب إجمالي العملاء مثلا مقفلا أو مسدداً فليس معني ذلك ألا يهتم المراجع به بل يجب مراجعته

وكذلك فإن التبويب المحاسبي لبعض البنود المراد إظهارها بالقوائم المالية يتوقف أيضاً على الأهمية النسبية لهذه البنود حتى تكون القوائم المالية أداة صالحة للدراسة والتحليل السليم .

وفي تقييمنا لهذه السياسة نرى انه لا يجب الالتزام بها حرفياً ، إذ أن تقدير الأهمية النسبية للبنود المحاسبية المختلفة يعتبر مسألة شخصية من قبل المحاسب ومراقب الحسابات في ضوء النتائج المترتبة على كل بند . ولكن بعد صور النظام المحاسبي الموحد أصبحت الوحدات الاقتصادية العامة ملزمة بتطبيق أسس واحدة وتبويبات موحدة ، الأمر الذي ادي إلى تسهيل عمل مراقب الحسابات . ونرى أخيراً أن هذه السياسة أيضاً ترتبط ارتباطاً وثيقاً بسياسة الإفصاح والعلانية والتي سوف نتناولها الآن بالشرح والتحليل .

رابعاً - سياسة الإفصاح أو الشمول أو العلانية Full Disclosure ومفهوم هذه السياسة هو اتباع منهج أو مذهب الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة عند إعداد وعرض القوائم المالية للوحدات المحاسبية والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح المختلفة في المنشأة والتي تؤثر في حكمهم على مدى تقدم المشروع . وهذه البيانات والحقائق المالية - والتي سوف يرد ذكرها - يجب أيضاً تبويبها وعرضها لتلك الطوائف لاستخلاص النتائج المرجوة منها .

فكما سبق أن ذكرنا ان المحاسبة تعتبر وسيلة من وسائل الإعلام المحاسبي ، أي أنها تؤدي وظيفة إخبارية أو إعلامية هامة إلا وهي إمداد من يهمهم الأمر بالبيانات والمعلومات الكافية والتي بواسطتها تمكنهم من اتخاذ قرار معين ، ولتحقيق هذا الهدف يجب اتباع سياسة إخضاع جميع الحقائق المالية والإدارية والاقتصادية للعلانية الكاملة عند إعداد وعرض القوائم المالية للوحدات المحاسبية .

وهذه الحقائق المطلوب الإفصاح عنها ليست محدودة بأمور وقضايا تتعلق بالماضي والحاضر فقط ، ولكنها في ظل الظروف تتعلق بمعلومات

وبيانات ترتبط بالمستقبل ، أي سواء أكانت هذ الحقائق متوقعة أو متعلقة بأحداث تمت فعلا فانه يجب الافصاح عنها بشكل يؤدي إلي تفسيرها تفسيراً ملائماً .

ويمكن ان تتبلور الحقائق المالية الواجب الافصاح عنها في النقاط التالية :

١ - ضرورة إظهار جميع المعاملات التي كانت المنشأة طرفا فيها وذلك لإمكان تكوين صورة واضحة متكاملة عن أوجه نشاط هذه المنشأة.

٢ - يجب ان تعكس القوائم المالية القيم الحقيقية الفعلية للبنود المختلفة.

٣ - تذييل القوائم المالية بالكشوف التفسيرية والتقارير المالية بحيث تظهر الآتي :

- (أ) تقرير واف عن حالة المنشأة المالية والعوامل التي أثرت فيها .
- (ب) السياسات المالية والإدارية والاقتصادية التي أتبعتها أو رسمتها المنشأة وأثر ذلك علي المركز المالي لها .
- (ج) العقود المعلقة والمعاملات الحديثة التي ارتبطت بها المنشأة وأثرها علي المركز المالي .

(د) المطلوبات المحتملة في حالة عدم تكوين مخصصات لها .

(هـ) إيضاح نتيجة المقارنات المالية خلال عدة سنوات سابقة للتعرف علي التغيرات في مصادر واستخدامات الأموال .

(و) بيان الأصول المرهونة للغير - إن وجدت - مع بيان أسباب هذه الرهونات .

(ز) إظهار النسب المالية المختلفة التي تهم المتعاملين مع المنشأة للمساعدة في تقييم النتائج ورسم سياسة استثمارية مستقبلية .

(ح) التوقعات المستقبلية للمنشأة .

(ط) إظهار الملاحظات الكافية والمبررات عند تغيير النظام المحاسبي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي من شأنها التأثير علي النتائج المحققة .

تقييم سياسة الإفصاح والعلانية Evaluations of Full Disclosure
في رأينا انه تتوقف كفاءة وظيفة المحاسب ومراقب الحسابات

بالوحدة المحاسبية في اعداد وعرض ومراجعة القوائم المالية الختامية علي وجوب مراعاة هذه السياسة ، ولا يتسني ذلك ألا بتطبيق الأصول المحاسبية الراجعة والتي من شأنها إظهار جميع الحقائق والبيانات المالية بالحسابات الختامية والميزانية للوحدة المحاسبية ، فإذا حدث مثلا إن انقضت الفترة الإنتاجية المحددة لاستخدام الأصل الثابت، وبقي هذا الأصل صالحا للاستعمال الاقتصادي وأصبحت قيمته صفر بالدفاتر ، فلا يجب ترك هذا الموضوع علي هذا النحو وألا وجدت قيم لبعض الأصول المستخدمة في الإنتاج لا تظهرها الدفاتر ولا القوائم المالية . وفي هذا عدم مراعاة للمبادئ المحاسبية الراجعة من جهة وعدم إظهار لجميع الحقائق والقيم المالية بالمنشأة من جهة أخرى .

ويؤيد هذا الرأي قرار السيد الرئيس الجمهورية رقم ١٠٢٥ لسنة ١٩٦٢ بشأن تحديد رؤوس أموال الوحدات والمؤسسات العامة وذلك بعد صدور القرارات الاشتراكية في يوليو ١٩٦١ الخاصة بتأميم بعض الشركات والوحدات الاقتصادية الأخرى . وتنفيذا للقرار السابق فقد شكلت لجان لغرض إعادة تقييم الأصول في هذه الوحدات ونتج عن ذلك إعادة تقدير قيم الأصول السابق إهلاكها مع بقاء صلاحيتها للإنتاج وذلك بهدف الافصاح والعلانية عن جميع القيم الحقيقية للأصول التي تم إهلاكها ولا زالت مستخدمة في الإنتاج وذلك لغرض تحديد رأس المال المستثمر في كل قطاع من القطاعات العامة علي حدة خدمة لأهداف التخطيط والرقابة .

وبناء علي قناعتنا بأن سياسة الافصاح والعلانية أو الشمول الكامل في إعداد وعرض النتائج المحاسبية ، فان بعض المفاهيم الكلاسيكية والتي كانت سائدة من قبل - مثل مفهوم الاحتياطي المستتر أو الاحتياطي غير المعلن أو الاحتياطي السري كما يسميه البعض . . . وما شابه ذلك من سميات أخرى - يجب أن يزول من الفكر المحاسبي .

إذ من الواضح ان السبب في تكوين الاحتياطيات المستترة هو في رأينا الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الراجعة في معالجة واعداد وعرض نتائج الأحداث المالية بالمنشأة من ناحية وعدم الإلتزام باتباع

سياسة الافصاح والعلانية لاطهار جميع البيانات المحاسبية والمالية وغيرها من ناحية أخرى .

وما دمنا جميعا متفقين علي ان المحاسبة وسيلة إعلامية فان سياسة الافصاح والعلانية تسير هذه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ، وهذه السياسة - كما نعتقد - هي من أهم السياسات التي أوضحتها ويلزم دائماً الحفاظ عليها وتدعيمها سواء من قبل المحاسبين أو المراجعين المتهنيين وأعضاء المهنة جميعا حتي تصبح أكثر قبولا وتأييدا الأمر الذي يساعد علي زيادة فاعلية الوظيفة الإعلامية أو الإخبارية للمحاسبة لكي تكون اداة نافعة للمدراء في الوحدات الاقتصادية العامة وغيرهم من الطوائف والجهات الحكومية وغيرها والتي تربطها بهذه الوحدات علاقات ومصالح مختلفة وخاصة في ظل نظامنا الاقتصادي الحاضر ، كما أننا نوصي في التوسع بنشر القوائم المالية الختامية والميزانيات للوحدات الاقتصادية العامة وخاصة في ظل سياسة الانفتاح التي أعلنتها الدولة .

خامساً - سياسة القابلية التطبيق : Doctrine of Practicability

ومفهوم هذه السياسة هو أتباع الأسلوب الاسهل أو القابل للتطبيق العملي . . لذلك يمكن ان نعبر عنها بسياسة أو منهج أو مذهب السهولة . وتقتضي هذه السياسة ان تأخذ في الاعتبار - سواء من ناحية المحاسبة و المراجعة - المفاهيم والأساليب الفنية القابلة للتطبيق سواء من حيث تكلفتها أو الفائدة والمزايا التي نحصل عليها من التطبيق العملي لأي مشكلة محاسبية ولذلك فان المفاهيم والأساليب المحاسبية والتي تعتبر تكلفة انجارها مرتفعة أو أن النتائج التي تجنيها المنشأة من إستخدامها تعتبر غير هامة فانه من الأنسب إهمالها حيث تكون غير عملية في تطبيقها .

ومع أن هذه السياسة نسبية حسب الظروف والأحوال - بمعنى أن تقدير مقدار صلاحية أي مفهوم أو أسلوب محاسبي للتطبيق يرجع إلي العامل الشخصي أو القرار الفردي لكل من المحاسب والمراجع إلا إنها

تكيف أو تحور بعض المفاهيم والأساليب المحاسبية إلى درجة ما ، وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه السياسة تعتبر ذات أهمية أساسية عند تقييمنا للمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في اعداد وعرض القوائم المالية لتقديمها إلى الفئات التي يهمها أمر الاطلاع عليها .

مجال تطبيق هذه السياسة :

يظهر مجال تطبيق سياسة السهولة في الحالات التي يؤدي فيها الالتزام بتطبيق قاعدة معينة إلى نتائج غير ملموسة ، إذ يجوز استخدام هذه السياسة في معالجة بعض المشاكل التي يواجهها كل من المحاسب والمراجع وقد ذكرنا بعضاً من الأمثلة لذلك عند الكلام على سياسة الأهمية النسبية ، حيث أوضحنا بأنه يمكن تطبيق سياسة السهولة أو اتباع الأسلوب الأسهل في معالجة بعض بنود النفقات الرأسمالية والتي لا تكون لها أهمية كبيرة واعتبارها إيرادية وذلك إذا لم تكن تؤدي إلى تغير ملموس في الربح أو الخسارة المحققة في نهاية الفترة من ناحية أو تؤثر تأثيراً واضحاً أيضاً على بعض عناصر المركز المالي من ناحية أخرى .

نستخلص مما سبق انه من الجائز الانحراف عن اتباع أو تطبيق بعض المفاهيم أو الفروض أو السياسات أو الأساليب الفنية المتعارف عليها في معالجة بعض البنود المحاسبية القليلة الأهمية على النتائج وذلك تمشياً مع سياسة القابلة للتطبيق العملي أو السهولة .

وفي تقييمنا لهذه السياسة يلاحظ أنها لا يرد ذكرها في أي من المراجع أو البحوث المحاسبية - بمعنى ان سياسة القابلية للتطبيق العملي لا تذكر كمذهب أو منهج محاسبي في حد ذاتها ، ولكن المتتبع لندوات النقاش والحوار العلمي التي تتناول النظرية المحاسبية أو التطبيق العملي لها قد يلمس أثراً لهذه السياسة ، وبناء عليه ونظراً لأهميتها العملية في كثير من الحالات والمشاكل المحاسبية فإنه من المفضل والمرغوب فيه أن نعتبرها أحد السياسات السابق الإشارة إليها .

التعارض أو عدم التوافق في تطبيق السياسات المحاسبية : Conflicts
عرضنا فيما تقدم للسياسات أو المذاهب المحاسبية الواجب مراعاتها عند اعداد وعرض القوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية ، وأوضحنا ان هذه السياسات هي الاحتياط الحذر أو التحفظ والأمان وسياسة الثبات والتماثل وسياسة الأهمية النسبية للبند المراد معالجته سواء من ناحيتي المحاسبة والمراجعة وكذلك سياسة الافصاح والعلانية التامة في عرض النتائج والبيانات المحاسبية وأخيراً أوردنا سياسة القابلية للتطبيق أو سياسة السهولة ضمن هذه السياسات رغم تجاهل معظم الكتاب والباحثين من المحاسبين والمراجعين وغيرهم لهذه السياسة الأخيرة ، وخلصنا من هذا التحليل السابق ان أهم السياسات هي الافصاح والعلانية لأنها تساند وتخدم الأهداف المحاسبية كوسيلة إعلامية للفئات التي يهمها الاطلاع والانتفاع من النتائج المحاسبية .

ولكن المتفحص أو الباحث في تطبيق أو استخدامات هذه السياسات لاشك في أن يصادفه تعارض أو عدم توافق مع بعضها أثناء هذا التطبيق وهذا التعارض يظهر في المجالات التالية :

١ - تتعارض سياسة الاحتياط والحذر أو التحفظ مع سياسة الافصاح والعلانية التامة ، فعند تطبيق سياسة التحفظ سواء في تقييم بعض الأصول بهدف تحديد التكلفة المستنفذة من كل أصل أو في قياس الإيرادات الخاصة بالفترة ، فان التطبيق يؤدي في النهاية إلى عدم الافصاح الكامل عن القيم الحقيقية للعناصر أو البنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية الختامية سواء من ناحية رقم الربح أو الخسارة أو من ناحية عناصر المركز المالي ، وهذا التحفظ يعتبر خروج واضح عن سياسة الافصاح والعلانية التامة إذ لا يعقل أن تستخدم سياسة الحذر والتحفظ ونكون في نفس الوقت مفصحين عن القيم الحقيقية للبنود المحاسبية

٢ - تتعارض سياسة الاحتياط والحذر أيضاً مع سياسة الثبات أو التماثل عند اتباع قاعدة واحدة أو أسلوب واحد في معالجة أحد البنود المحاسبية . فسياسة الثبات تحتم ضرورة اتباع قاعدة واحدة تهدف في

النهاية إلى تسهيل إجراء المقارنة بين النتائج المحاسبية للوحدة المحاسبية بين فترة وأخرى بينما تعتمد سياسة الاحتياط والحذر أو التحفظ دائماً على التقويم بالسعر الأقل تحسباً للخسارة المتوقعة ، ويترتب على ذلك ان المقارنات بين نتائج أعمال السنوات المختلفة لا تكون سليمة لإنعدام توافر سياسة الثبات النسبي في قياس النفقات والإيرادات .

٢ - كذلك تتعارض سياسة الحيلة والحذر والأهمية النسبية للبند مع مفهوم المقارنة أو المقابلة القياسية للنفقات بالإيرادات عن الفترة المالية ، فكما أوضحنا سابقاً ان سياسة التحفظ والحذر تهدف إلى عدم الاعتراف أو الأخذ في الحسبان بالإيرادات التي لم تتحقق بعد مع الاحتياط للخسارة المحتمل حدوثها في المستقبل ، ويترتب على هذا المفهوم انه قد تكون هناك إيرادات خاصة بالفترة المحاسبية ولكن نظراً لعدم التأكد يلجأ المحاسب والمراجع إلى عدم الاعتراف بها أو عدم أخذها في الاعتبار كما انه في حالة الاحتياط للخسارة المتوقعة في المستقبل قد يحدث أحياناً ان تحمل الفترة المالية الحالية بخسائر الفترات المقبلة . وفي هذا الإجراء عدم تحقيق العدالة Fairness التي تنادي بها في تحديد أو قياس نفقات وإيرادات الفترات المحاسبية .

٤ - كذلك تتعارض بعض السياسات مثل الحيلة والحذر مع مفهوم استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها فإذا تم تقويم احد عناصر الموجود السلعي آخر الفترة بسعر البيع وكان هذا السعر يقل عن التكلفة فمعني هذا احتياط وحذر للخسارة المتوقعة فعلاً ، ولكن التقويم بسعر البيع لا يساير مفهوم الاستمرار بل يتفق مع مفهوم التصفية ، والأمثلة الكثيرة على المجالات التي يظهر فيها عدم التوافق بين هذه السياسات وبين بعضها والبعض الآخر من جهة وبين بعض المفاهيم أو الفروض الرئيسية في المحاسبة من جهة أخرى .

وفي رأينا أنه في جميع مجالات التعارض أو عدم التوافق المذكورة وغيرها بين تطبيق هذه السياسات المحاسبية ، فانه يجب الإبقاء والحرص على إنتهاج سياسة الإفصاح والعلانية الكاملة وذلك لأن هذه السياسة تتفق - كما اشرنا في السابق - مع أغراض أو أهداف

المحاسبة كوسيلة إعلامية .

ويعني آخر فان الحرص علي تطبيق أو إستخدام سياسة الإفصاح والشمول والعلانية هي السياسة التي نوصي بتطبيقها في حالة وجود مثل هذا التعارض حتي يمكن للقوائم المالية الختامية للوحدات المختلفة أن تكون معبرة عن نتيحة النشاط وعن حقيقة المركز المالي بأمانه ووضوح وهو ما يسعى إليه ويعتبر مسئولا عنه مراقب الحسابات في هذه الوحدات . كما نوصي بتوجيه البحوث نحو حدود الإفصاح في القوائم المالية، وكذلك التوسع في عرض ونشر ميزانيات وحدات القطاع العام وموازناته التخطيطية وخاصة في ظل سياسة الانفتاح والإصلاح الأقتصادي والإجتماعي التي أعلنتها الدولة.

قائمة المراجع

أولا : مراجع باللغة العربية :

- ١ - دكتور / عباس شافعى : « دراسات فى المراجعة » - مكتبة التجارة والتعاون (القاهرة : ١٩٧٩) .
- ٢ - الأستاذ / متولى محمد الجمل ، والأستاذ / محمد محمد الجزار « أصول المراجعة وأنظمة المراقبة الداخلية » . مكتبة الشباب - القاهرة ١٩٧٠ .
- ٣ - دكتور / محمد عباس حجازى . « المراجعة - الأصول العلمية والممارسة الميدانية » - مكتبة عين شمس . القاهرة : ١٩٨٢ .
- ٤ - المعهد الأمريكى للمحاسبين « الرقابة الداخلية - عناصر النظام المتناسق ، وأهميته للإدارة والمراجع الخارجى » . تقرير خاص أعدته لجنة اجراءات المراجعة ، سنة ١٩٤٩ - ترجمة دكتور / محمد عباس حجازى .
- ٥ - الأستاذ / محمد محمد الجزار . « المراجعة الداخلية - دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الإنتاجية » . مطابع سجل العرب (القاهرة : ١٩٧٤) .
- ٦ - دكتور . محمد نصر الهوارى . « دراسات فى المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية وموضوعات متنوعة فى المراجعة المالية والوظيفية » . مكتبة غريب (القاهرة : ١٩٧٨) .
- ٧ - الأستاذ / مصطفى عيسى خضير . « المراجعة والرقابة الداخلية » . مكتبة عين شمس (القاهرة : ١٩٧٤) .

References

- 1 - American Institute of Accountants, Committee on Auditing Procedures, " Statement No.33, " (N.Y. : 1963).
- 2- American Institute of Accountants, " Internal Control, Elements of Coordinated System and Its Importance to Management and Independent Public Accountants Special Report, " (N.Y.: 1982).
- 3- American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, " Statement on Auditing Standards, SAS," (N.Y.:1982).
- 4- Coghln John W., " Guide to Contemporary Theory of Accounts" Prentice - Hall, Inc., Englewood Cliffs, (N.J.; 1968).
- 5- Financial Accounting Standard Board (FASB), " Statement of Financial Accounting Standard No.13."
- 6- Hendriksen Eldon S., " Accounting Theory " Third ed Richard D. Irwin Inc., Homewood (Illinois : 1977).
- 7- Institute of Chartered Accountants for England and Wales" Auditing Standards", (London : 1943).
- 8- Meigs, Walter B., " Principles of Auditing", Richard D. Irwin Inc., Homewood (ILLINOIS : 1959).
- 9- Smith, A.C., " Internal Control & Audtit" Sir Isaac Pitman & Sons Ltd., 2nd ed., (1967).
- 10- Thomas, William C. & Henke, Emerson O., " Auditing Theory and Practice, " Wadsworth, Inc., (California : 1983).
- 11- Zeff, A. & Keller, F., " Financial Accounting Theory", Part I, McGraw -Hill Book Co., (N.Y. : 1964).

فهرست الكتاب

صفحة

	القسم الأول	
٢	الاطار الفكرى والتنظيمى للمراجعة	
	الباب الأول	
٤	الإطار الفكرى للمراجعة	
٥	التعريف بالمراجعة	الفصل الأول :
١٤	إطار نظرية المراجعة	الفصل الثانى :
	الباب الثانى	
٣٣	الإطار التنظيمى للمراجعة	
٣٤	تنظيم مهنة المراجعة فى مصر	الفصل الأول :
٤٤	الإطار السلوكى والقانونى للمراجع	الفصل الثانى :
	القسم الثانى	
٧٠	العمل الميدانى للمراجعة	
	الباب الثالث	
٧٣	التخطيط لعملية المراجعة	
٧٤	التمهيد لعملية المراجعة	الفصل الأول :
٧٩	وضع برنامج المراجعة	الفصل الثانى :
	الباب الرابع	
٨٩	الرقابة الداخلية	
٩٠	التعريف بالرقابة الداخلية	الفصل الأول :
١٢٢	نظام الرقابة الداخلية على النقدية	الفصل الثانى :
١٦٦	نظام الرقابة الداخلية على المخزون	الفصل الثالث :
١٨٣	نظام الرقابة الداخلية على المدينين وأوراق القبض	الفصل الرابع :

الصفحة

٢٠٤	نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل	الفصل الخامس:
٢١٠	نظام الرقابة الداخلية على الدائنين وأوراق الدفع	الفصل السادس:
٢٢٩	نظام الرقابة الداخلية على مصادر واستخدامات الأموال طويلة الأجل	الفصل السابع:
٢٥٥	دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية	الفصل الثامن:
	الباب الخامس	
	الأساليب الفنية للمراجعة	
٢٦٣	أدلة الإثبات فى المراجعة	الفصل الأول:
٢٧٨	العينات الاحصائية واستخداماتها فى المراجعة	الفصل الثانى:

الباب السادس

اجراءات المراجعة

٣٠٤	مراجعة بنود رأس المال العامل	الفصل الأول:
٣٣٠	مراجعة بنود الاستخدامات ومصادر الاموال طويلة الاجل	الفصل الثانى:
٣٤٢	مراجعة اضافية لبنود المصروفات والايرادات	الفصل الثالث:
٣٤٦	مراجعة الوحدات غير الهادفة للربح	الفصل الرابع:

القسم الثالث

التقرير عن عملية المراجعة

الباب السابع

تقارير مراقب الحسابات

٣٥٧	تقرير المراجعة	الفصل الأول:
٣٦٦	التقارير الخاصة لمراقب الحسابات	الفصل الثانى:

القسم الرابع

- الاطار العلمى للمحاسبة وتأثيره على القوائم المالية الختامية ومدى مسئولية واعتماد مراقب الحسابات عليها .
٣٧١
- الباب الثامن
- تحليل المعاملات المالية فى الوحدات الاقتصادية وأثرها على القوائم المالية وموقف مراقب الحسابات منها .
٣٧٧
- الباب التاسع
- السياسات المحاسبية وتأثيراتها فى إعداد ومراجعة القوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية وموقف مراقب الحسابات منها
٣٩٣
- قائمة المراجع
٤١٤
- الفهرست
٤١٦
- ملحق تطبيقات عملية فى أصول المراجعة

تطبيقات عملية في أصول المراجعة

دكتور

محمد نصر الهوارى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور

محمد توفيق محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

١٩٩٩

.....	:	اسم الطالب
.....	:	رقم مسلسل
انتساب <input type="checkbox"/> نظامى <input type="checkbox"/>	:	صفة الطالب
.....	:	التقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

تحذير

لا يجوز اطلاقاً إعادة طبع أو تصوير أى جزء من هذه المجموعة
التدريبية بأى شكل أو بأية وسيلة آلية أو الكترونية
إلا بإذن كتابى من المؤلف

السؤال الأول

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، والمطلوب تحديد أرقام العبارات الصحيحة ، وتحديد أرقام العبارات غير الصحيحة مع إعادة صياغتها لتصبح عبارات صحيحة .

- ١ - المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية من حيث الهدف فقط .
- ٢ - مراجعة الميزانية تمثل احدى صور المراجعة الكاملة .
- ٣ - لا تختلف المراجعة الكاملة عن المراجعة الجزئية .
- ٤ - مراقب الحسابات (المراجع الخارجى) مسئول مسئولية كاملة عن اكتشاف كافة أنواع الغش والأخطاء .
- ٥ - يوجد تعارض فى المصالح بين المراجع والقائمين بتجهيز المعلومات المالية .
- ٦ - فى ظل عدم توافر معلومات عن تغير الظروف فإن الحقائق القائمة بالماضى تظل سارية فى الحاضر والمستقبل .
- ٧ - الهدف الرئيسى لمراقب الحسابات (المراجع الخارجى) هو اكتشاف الغش والأخطاء فى الدفاتر .
- ٨ - معايير المراجعة تتغير من عملية مراجعة لأخرى بينما اجراءات المراجعة لا تتغير مع كل حالة مراجعة .
- ٩ - معيار التنفيذ فى المراجعة طبقا لتبويب معايير المراجعة فى انجلترا يعبر عن معايير العمل الميدانى فى التبويب الأمريكى لمعايير المراجعة .
- ١٠ - يتضمن تقرير المراجعة رأى المراجع كوحدة لا تتجزأ ، وإن تعذر عليه فعله ان يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التى أدت إلى ذلك .

الإجابة

- أولا : العبارات أرقام (.....) صحيحة
- ثانيا: العبارات أرقام (.....) غير صحيحة
- ويعاد صياغتها كمايلى لتصبح عبارات صحيحة :

رقم العبارة

أعادة صياغتها لتصبح عبارة صحيحة

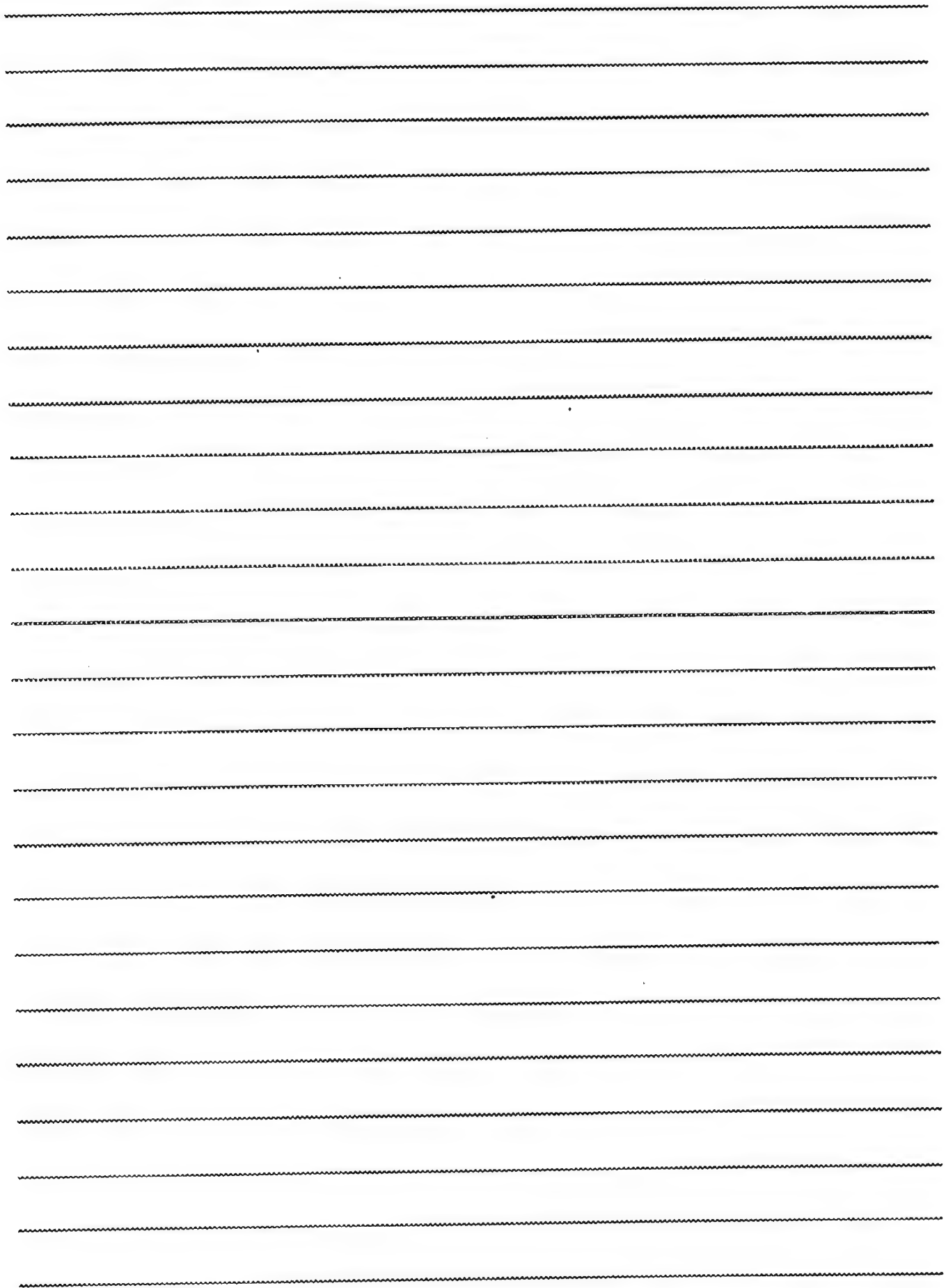
This image shows a full page of a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There is no handwriting or other markings on the paper.

رقم العبارة

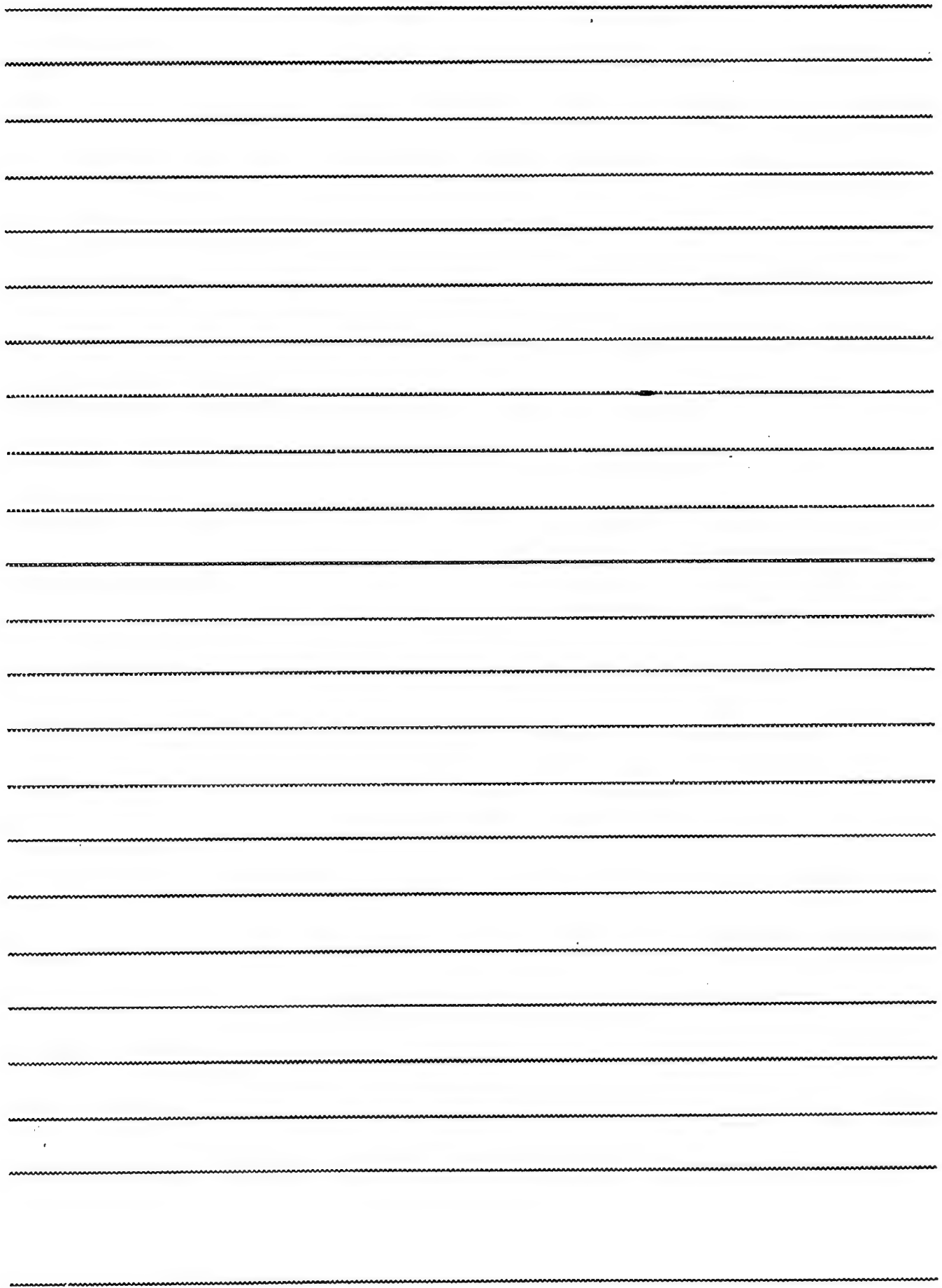
أعادة صياغتها لتصبح عبارة صحيحة

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

السؤال الثاني



A series of 25 horizontal lines, each composed of a solid top line, a dashed middle line, and a solid bottom line, providing a template for handwriting practice.



السؤال الثالث

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب تحديد أرقام
العبارات الصحيحة ، وتحديد أرقام العبارات الخاطئة مع إعادة صياغتها لتصبح
عبارات صحيحة .

- ١ - تتم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع ،
ويحظر على المحاسب أو المراجع أن يستعمل فى مزاولة المهنة اسما لشخص
معنوى أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة .
- ٢ - الوظائف المناظرة هى تلك الوظائف التى يعتبر شاغليها قد أمضوا فرضا
مدة التدريب العملى المطلوب للقيد بجدول (ب) طبقا للمادة العاشرة من
القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .
- ٣ - الشروط التى يتطلبها قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى
مراقبى حسابات الشركات المساهمة لا تختلف عن تلك الشروط الواجب
توافرها لمراقب حسابات شركات الأشخاص والجمعيات التعاونية .
- ٤ - التوسع فى الاستثناء من شروط التدريب العملى لمزاولة مهنة المحاسبة
والمراجعة يؤدى إلى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلا عمليا كافيا الى مجال
مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها .
- ٥ - للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات كافة الشركات بأنواعها
المختلفة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .
- ٦ - الأمانة المهنية لمراقب الحسابات تقتضى منه الإفصاح الكافى عن الأمور
التي تهم قارئ القوائم المالية دون أن يعرض مصالح الوحدة محل المراجعة
للخطر وبذل العناية المهنية الواجبة فى أداء المهمة المكلف بها .
- ٧ - ليس للمراجع ان يتحفظ فى تقريره فى حالة تعديل طريقة الجرد التنى سبق
ان اتبعتها المنشأة أو فى حالة تغيير أسس المحاسبة خلافا لما كان يجرى

العمل بالمنشأة عليه من قبل .

٨ - إذا ثبت تقصير المراقب فإنه يحق للعميل مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض

• المناسب لحجم الضرر .

٩ - أوراق العمل اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة يطلق عليها أوراق الملف الدائم .

١٠ - يمكن وضع برنامج نمطى للمراجعة يطبق على كافة الوحدات التى يقوم مكتب

المراجعة بمراجعة حساباتها .

الإجابة

أولاً : العبارات أرقام (.....) عبارات صحيحة

ثانياً: العبارات أرقام (.....) غير صحيحة

ويعاد صياغتها كمايلي لتصبح عبارات صحيحة :

أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

رقم العبارة

This image shows a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

رقم العبارة

أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

This image shows a full page of a document template designed for handwriting practice. It features 20 horizontal rows. Each row is defined by three parallel lines: a solid top line, a dashed middle line, and a solid bottom line. The lines are evenly spaced across the entire page, providing a guide for letter height and placement. There is no text or other content on the page.

رقم العبارة

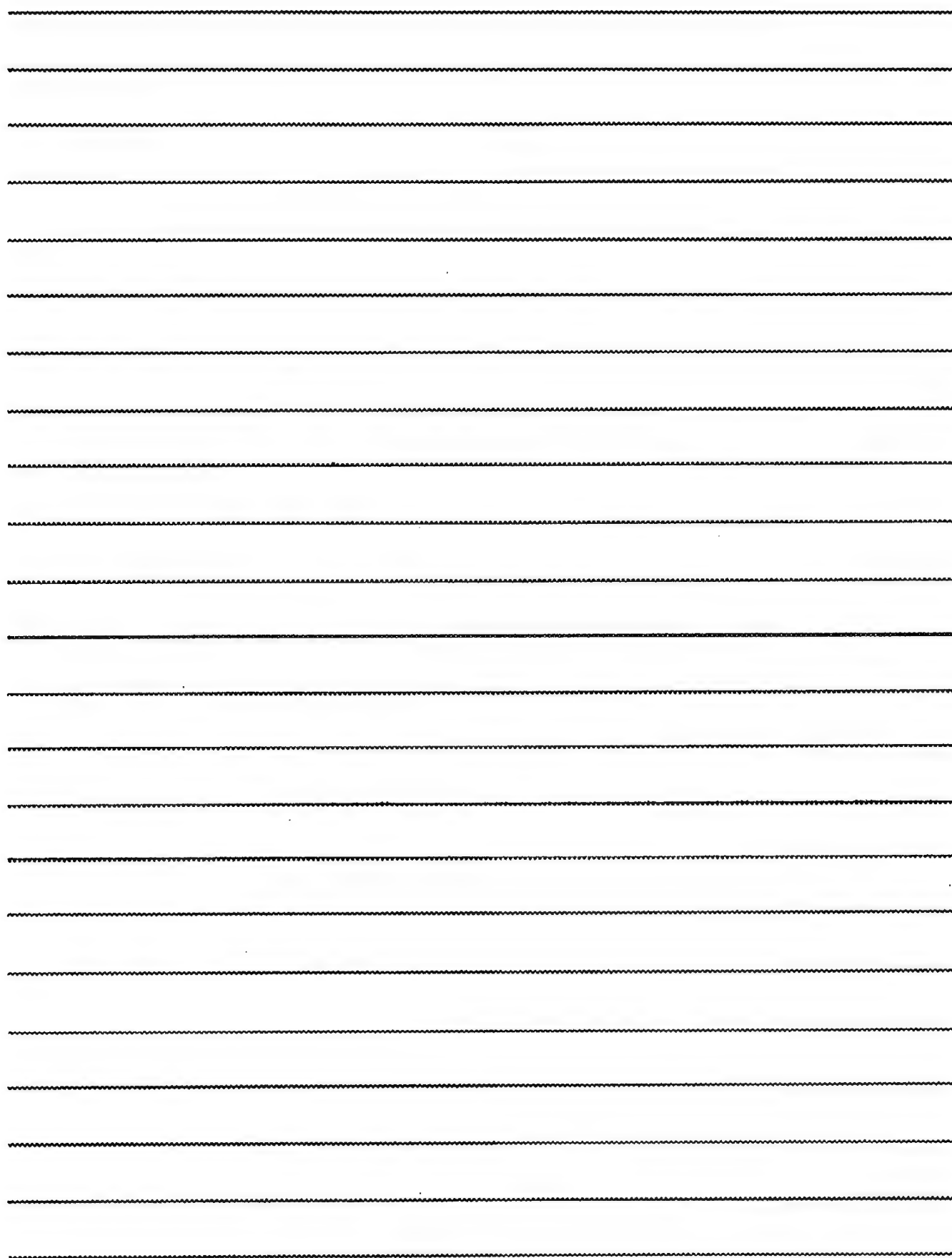
أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

السؤال الرابع

Blank lined paper with horizontal ruling lines.

Blank lined paper for writing.



السؤال الخامس

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب ذكر أرقام
العبارات الصحيحة ، وذكر أرقام العبارات غير الصحيحة والسبب الذى تراه
لاعتبارها عبارات غير صحيحة .

- ١ - أوراق العمل بالملف الدائم أو الملف السنوى ليست ملكا للمراجع ولكن يحق
له تحويلها للغير بدون أى موافقة من العميل .
- ٢ - عند وضع برنامج المراجعة يجب أن يغطى البرنامج نقاطا أساسية لكل بند
من بنود المتغيرات المالية التى يتم مراجعتها .
- ٣ - تقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية على مساعدة الإدارة فى مواجهة
مسئولياتها .
- ٤ - تهدف الرقابة الداخلية فقط الى حماية أصول المنشأة من كافة الأمور غير
المرغوب فيها .
- ٥ - تعنى كلمة حماية الأصول وقاية تلك الأصول من الخسائر التى قد تنتج عن
الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها .
- ٦ - تعتمد الأساليب المستخدمة فى الارتقاء بالكفاءة الانتاجية على النواحي
المحاسبية فقط .
- ٧ - الرقابة الإدارية تشمل وتقتصر على الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات
المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات التى تؤدى الى التصريح بالعمليات .
- ٨ - لا يختلف مفهوم الرقابة الداخلية عن مفهوم الضبط الداخلى ولذلك فإن كلا
المفهومين مرادف للآخر .
- ٩ - المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية من حيث القائمين بعملية
المراجعة فقط .
- ١٠ - أهداف المراجعة الداخلية هى التحقق من مدى التزام المستويات الادارية
المختلفة بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح به .

رقم العبارة

السبب في اعتبارها عبارات غير صحيحة

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

رقم العبارة

السبب في اعتبارها عبارات غير صحيحة

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

السؤال السادس

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب ذكر أرقام
العبارات الصحيحة ، وذكر أرقام العبارات غير الصحيحة والسبب الذى تراه
لاعتبارها عبارات غير صحيحة .

- ١ - يتمتع المراجع الداخلى بنفس درجة استقلال المراجع الخارجى .
- ٢ - يهدف نظام الرقابة الداخلية على النقدية فقط الى توفير تأكيدات كافية
بخصوص تحصيل كافة المبالغ الواجب تحصيلها وأن المبالغ التى تصرف
تتم فى الأوجه والحدود المصرح بها .
- ٣ - قد يكون التأخير فى اثبات المتحصلات النقدية مقصودا لغرض تغطية
اختلاسات فى النقدية .
- ٤ - يعتبر التأمين الكافى على المندوبين ضد خيانة الأمانة اجراء وحيد يكفى
لتوفير الحماية للمتحصلات عن طريق المندوبين .
- ٥ - تسجيل وقت حضور وانصراف العاملين يعطى تأكيدات كافية لاستفادة
المنشأة من وقت العاملين بها .
- ٦ - نظام محاسبة التكاليف يمثل جزءا هاما من نظام الرقابة الداخلية على
المخزون فى الوحدات الصناعية .
- ٧ - فى نهاية السنة المالية يجب التحقق من اضافة تكاليف اى اعتمادات
مستندية مفتوحة لحسابات المخزون .
- ٨ - يجب الاحتفاظ بنسخة من أوامر البيع فى ملف خاص بإدارة المبيعات
لمساعدة هذه الإدارة فى متابعة تنفيذ طلبات البيع .
- ٩ - يجب عدم تسجيل البضاعة المرتدة من العملاء إلا بعد ورودها للمنشأة
واستلامها .
- ١٠ - بمجرد التحقق من صحة الديون المدومة وإثباتها بالدفاتر تنتهى مهمة الرقابة
عليها .

رقم العبارة

السبب في اعتبارها عبارات غير صحيحة

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

رقم العبارة

السبب في اعتبارها عبارات غير صحيحة

This image shows a full page of a document template designed for handwriting practice. It consists of multiple sets of horizontal lines spaced evenly down the page. Each set typically includes a solid top line, a dashed midline, and a solid bottom line, providing a guide for letter height and placement. The entire page is otherwise blank, with no text or other markings.

السؤال الثامن

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح والمطلوب نقل هذه العبارات فى كراسة الاجابة مع ذكر اذا كانت صحيحة أو غير صحيحة ، مع ذكر الأسباب فى اعتبار العبارات غير صحيحة فى صورة جدول :

- ١ - تختلف الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات عن الرقابة الداخلية لمردودات المشتريات .
- ٢ - الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة يمكن ان تتحقق فقط عن طريق وضع موازنة تخطيطية سنوية تعكس سياسة الإدارة بخصوص الحصول على هذه الأصول وتخريدها .
- ٣ - يهدف اختبار الالتزام بالرقابة الداخلية الى التأكد من أن الضوابط الرقابية المطبقة بالفعل تتفق مع تلك الموضحة بدليل الإجراءات والوثائق الأخرى التى قدمتها الإدارة للمراجع الخارجى عن نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة .
- ٤ - التقرير عن نظام الرقابة الداخلية يعتبر جزءا من مسئوليات المراجع وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .
- ٥ - تحديد القدر الكافى من أدلة الاثبات هو قرار شخصى للمراجع لاتحكمه أية اعتبارات .
- ٦ - تكون أدلة الاثبات وافية بالغرض اذا كانت فقط ملائمة للبند المستخدمة من أجل فحصه .
- ٧ - يفضل المراجعون أدلة الاثبات التى يحصلون عليها بشكل مستقل الأمر الذى يدعو إلى إعتبار هذا النوع من أدلة الاثبات بمثابة النوع الوحيد لهذه الأدلة .
- ٨ - أسلوب الجرد الفعلى يوفر لنا دليل اثبات أساسى عن وجود كافة أنواع الأصول .

[illegible]

[illegible]

[illegible]

السبب لاعتبار العبارة غير صحيحة

صحیحة
أو
غیر صحیحة

رقم
العبارة

السؤال التاسع

فيما يلي بعض العبارات ، والمطلوب التمعن فى كل منها ومعرفة مدى صحة أو عدم صحة كل عبارة وتعقيبك باختصار لاعتبارها عبارة صحيحة أو عبارة غير صحيحة . (وضع اجابتك فى صورة جدول) :

- ١ - أسلوب المصادقات السلبية يتطلب ضرورة رد المرسل اليه على المصادقة .
- ٢ - العلاقة التى تربط بين أهداف المراجعة وإختبارات المراجعة وأدلة الإثبات والأساليب الفنية للحصول عليها تعبر عن جوهر العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة .
- ٣ - الإختبارات الأساسية فى المراجعة تستخدم فى توفير معلومات للمراجع حول هدف صلاحية المعلومات واكتمالها .
- ٤ - يعتبر مفهومى الأهمية النسبية والخطر النسبى مفهومين مترادفين فى المراجعة .
- ٥ - المعاينة لتقدير الصفات تستخدم فى إجراء الإختبارات الأساسية على عمليات المنشأة ، بينما المعاينة لتقرير المتغيرات تستخدم فى إجراء إختبارات الالتزام .
- ٦ - توجد علاقة بين مفهوم الأهمية النسبية ودرجة الدقة فى العينات فى مجال المراجعة .
- ٧ - يشير اصطلاح امكانية الاعتماد الى احتمال وقوع الصفة أو القيمة الخاصة بالمجتمع المسحوب منه العينة لبند أو عنصر معين داخل مدى الدقة وبالتالي يمكن الإشارة إليه باصطلاح مستوى الثقة .
- ٨ - استخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى المراجعة يتفق ومعايير المراجعة المتعارف عليها .
- ٩ - الأساليب التى يستخدمها المراجع فى فحص القوائم المالية البينية هى الأساليب الرئيسية المستخدمة فى المراجعة التقليدية للحسابات الختامية

والميزانية في نهاية كل سنة مالية .

٨ - يحتوى تقرير المراجعة على فقرتين هما فقرة النطاق وفقرة الرأى سواء كان التقرير نظيفاً أو متحفظاً .

الإجابة

[illegible]

[illegible]

التعقيب

صحيحة
أو
غير صحيحة

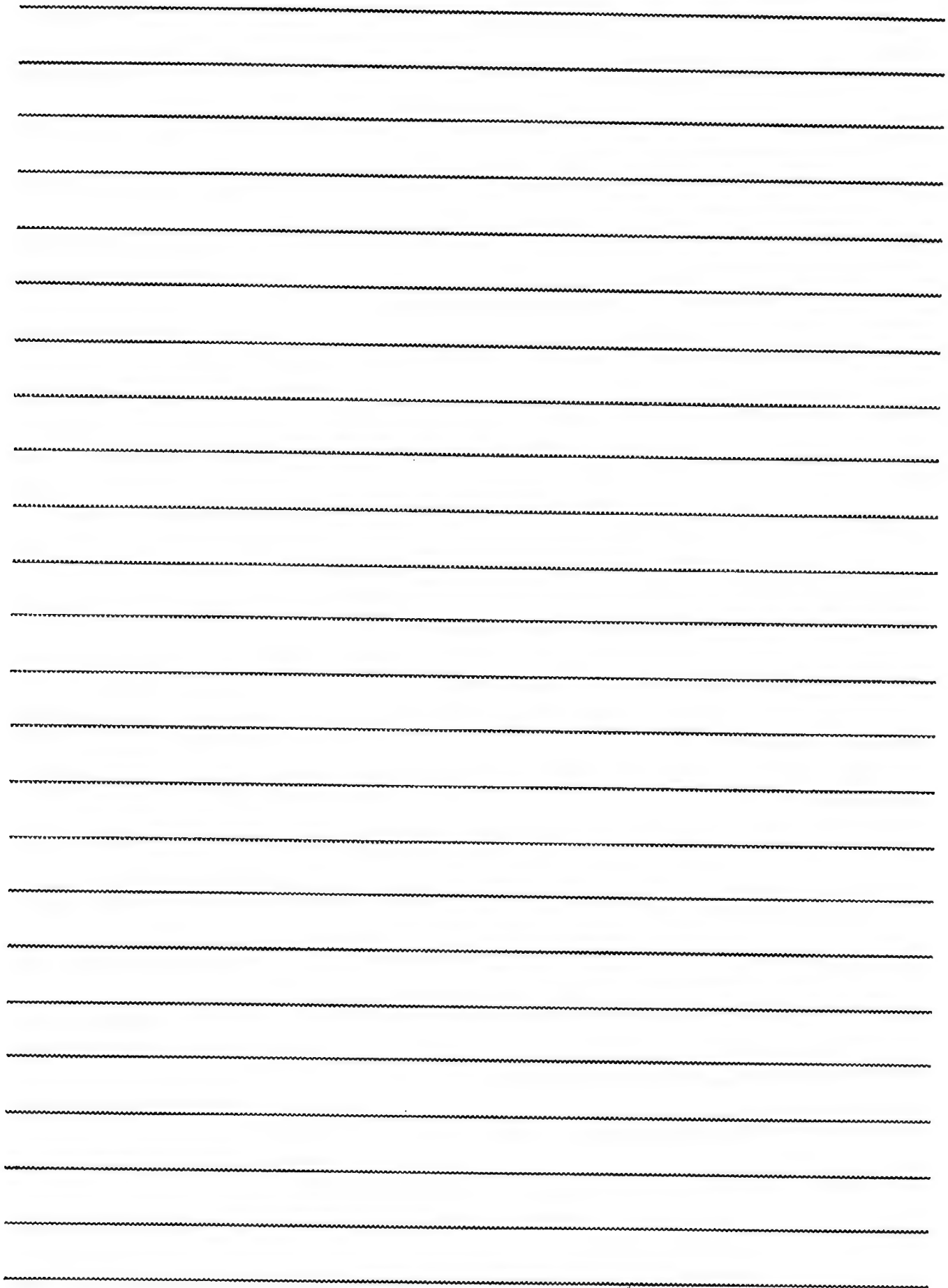
رقم
العبارة

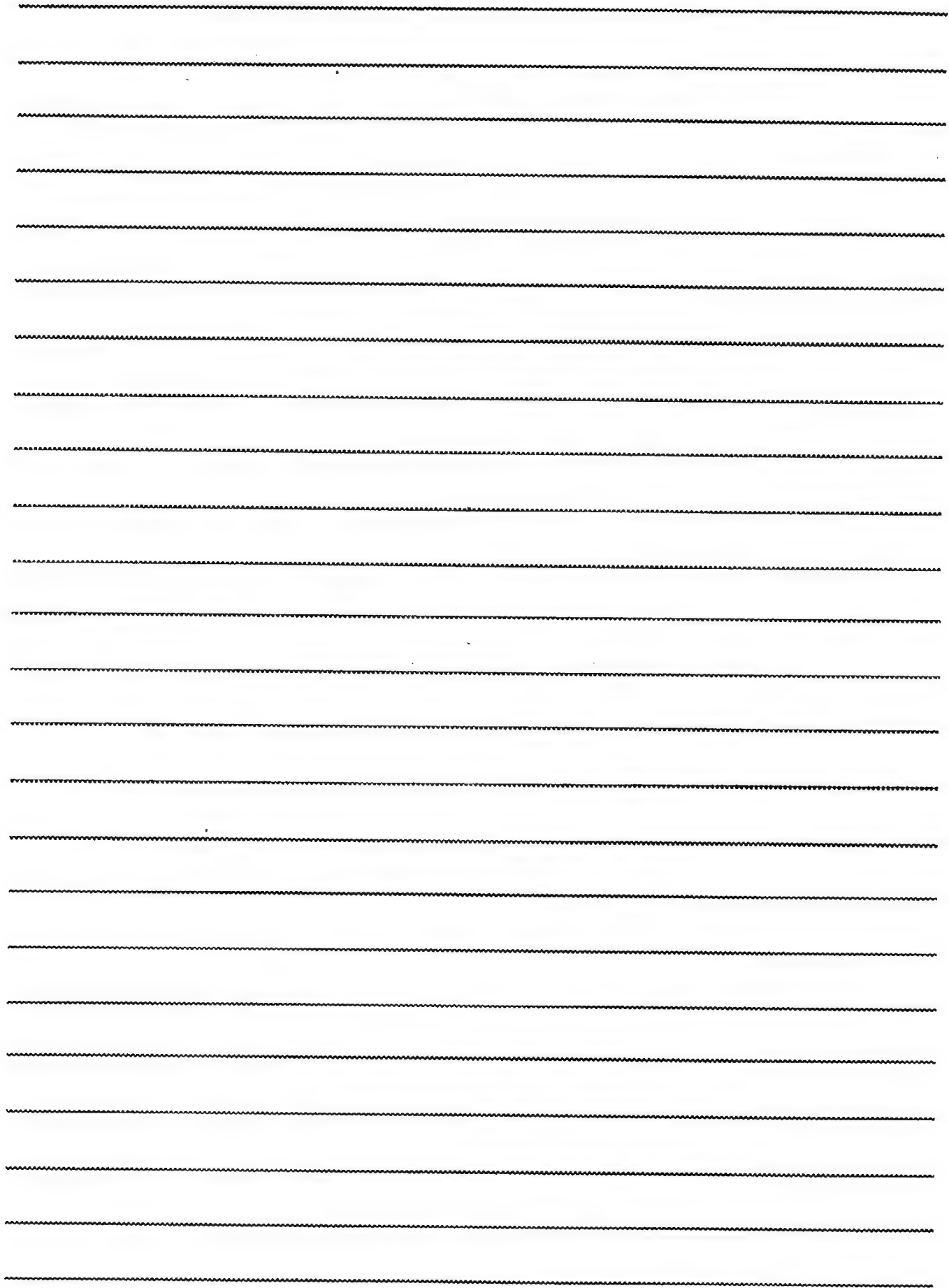
السؤال العاشر

« يعتبر المخزون من البنود الرئيسية فى ميزانيات العديد من أنواع الشركات الصناعية والتجارية والخدمية مما يتطلب فرض رقابة داخلية فعالة والتي تؤثر على جميع الوظائف التى تتضمنها عمليات الانتاج والتوزيع والنقل والتخزين » .
اشرح هذه العبارة موضحا مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على :

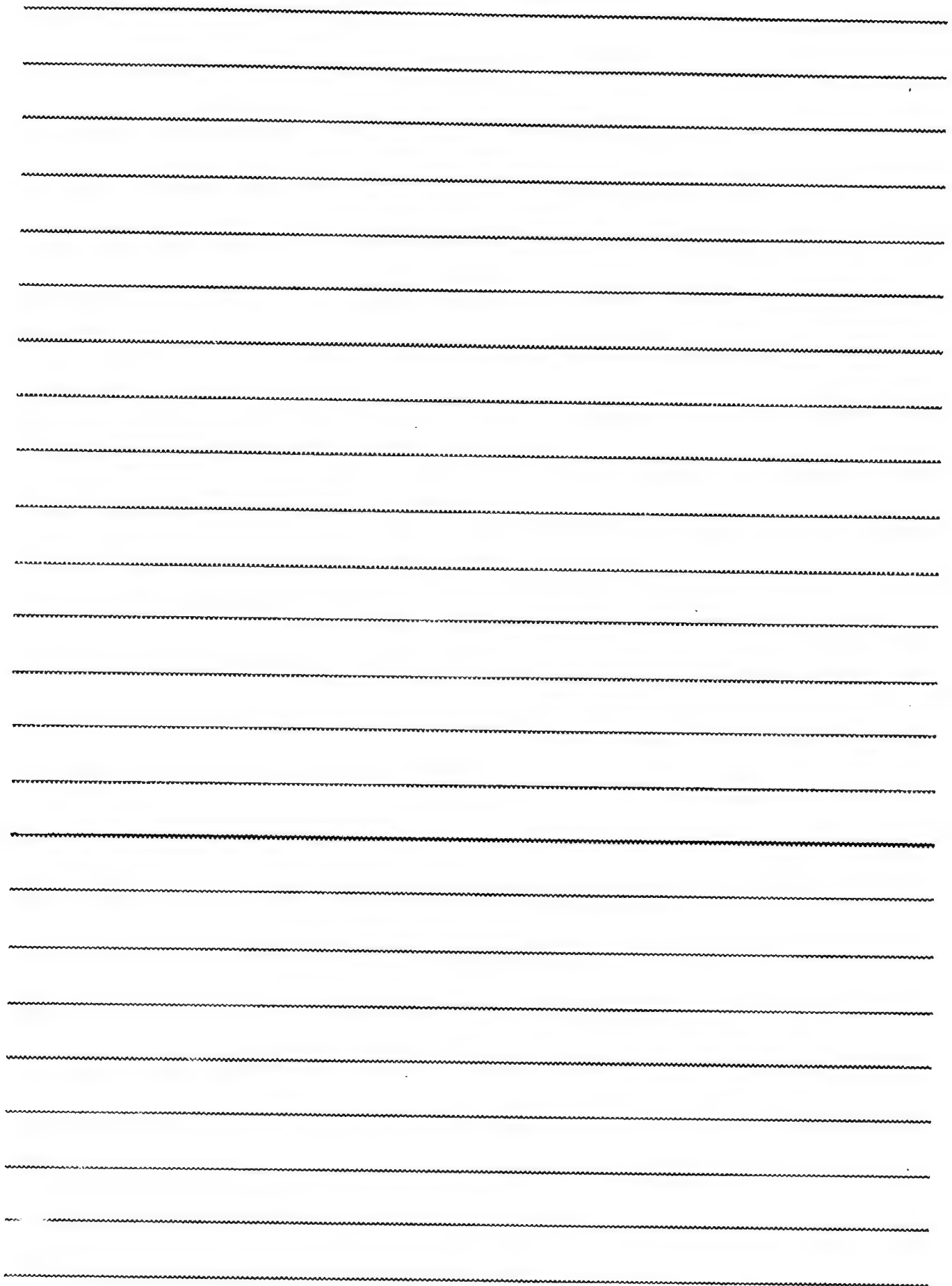
- ١ - المخزون بمخازن الشركة .
 - ٢ - المخزون لدى الغير .
 - ٣ - المخزون بالطريق .
- مع بيان المعالجة المحاسبية الملائمة للحركة المخزنية لكل نوع من الأنواع الثلاث الموضحة .

الإجابة





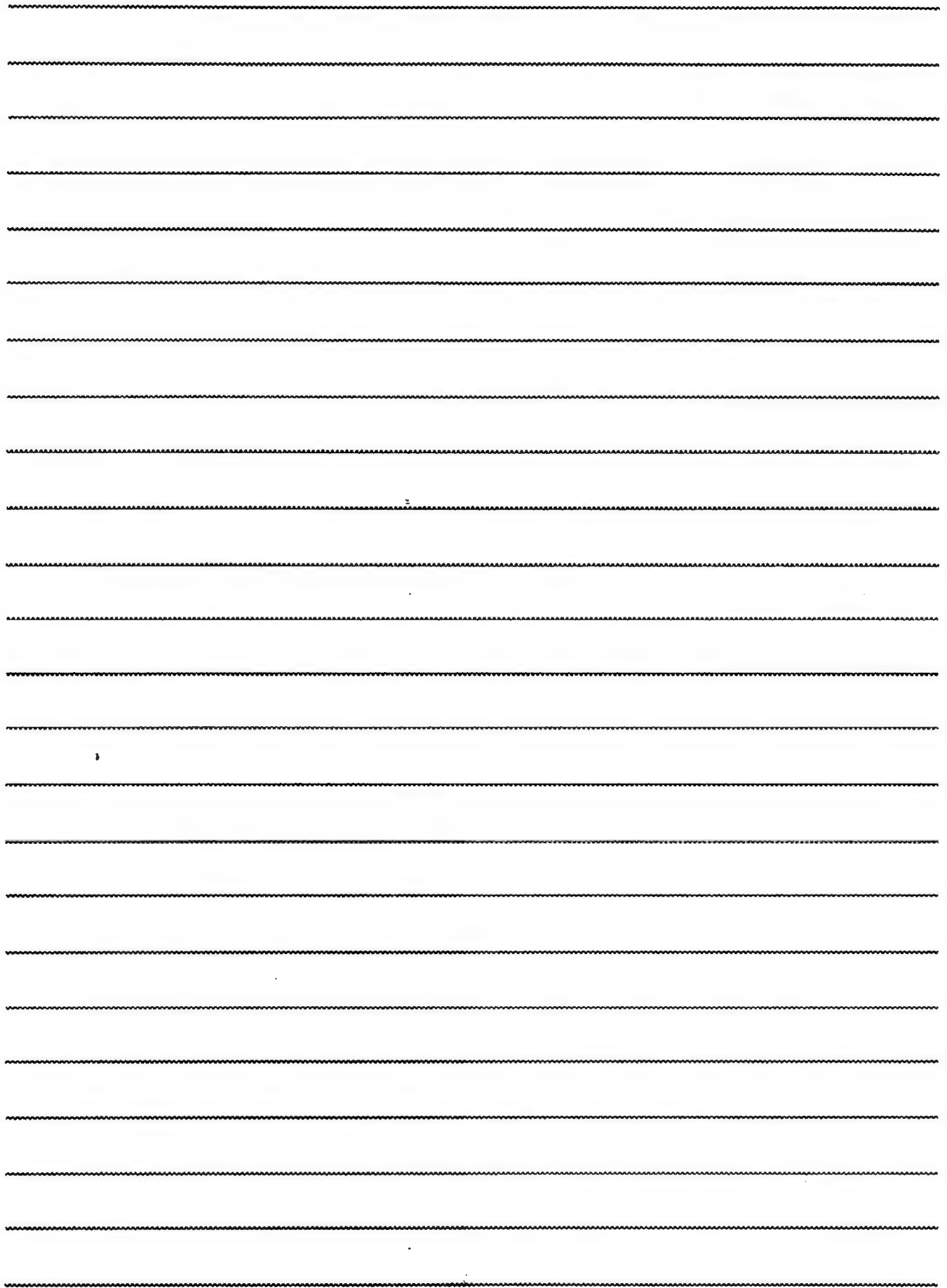
This image shows a full page of a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

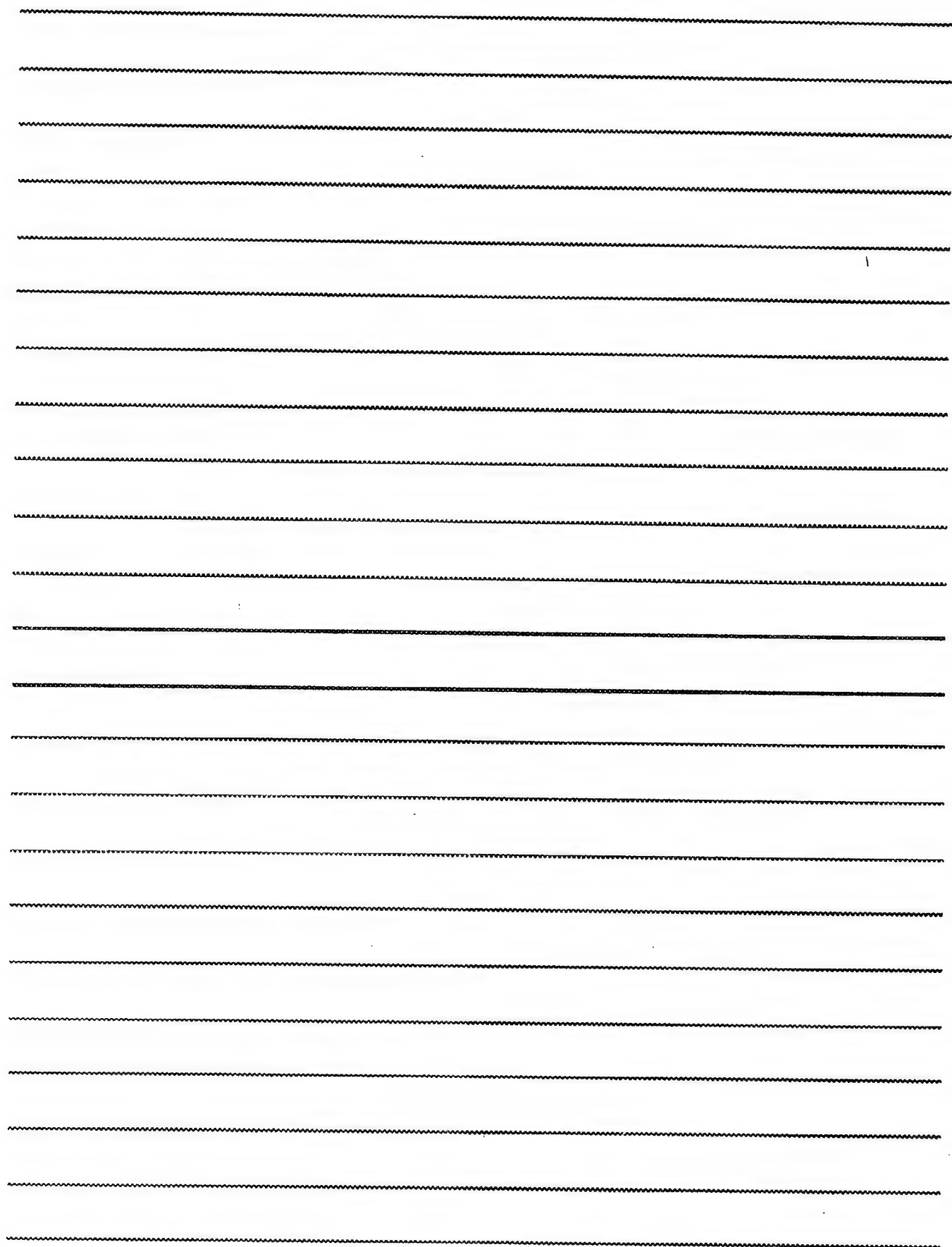


السؤال الحادى عشر

Blank lined paper with horizontal ruling lines.

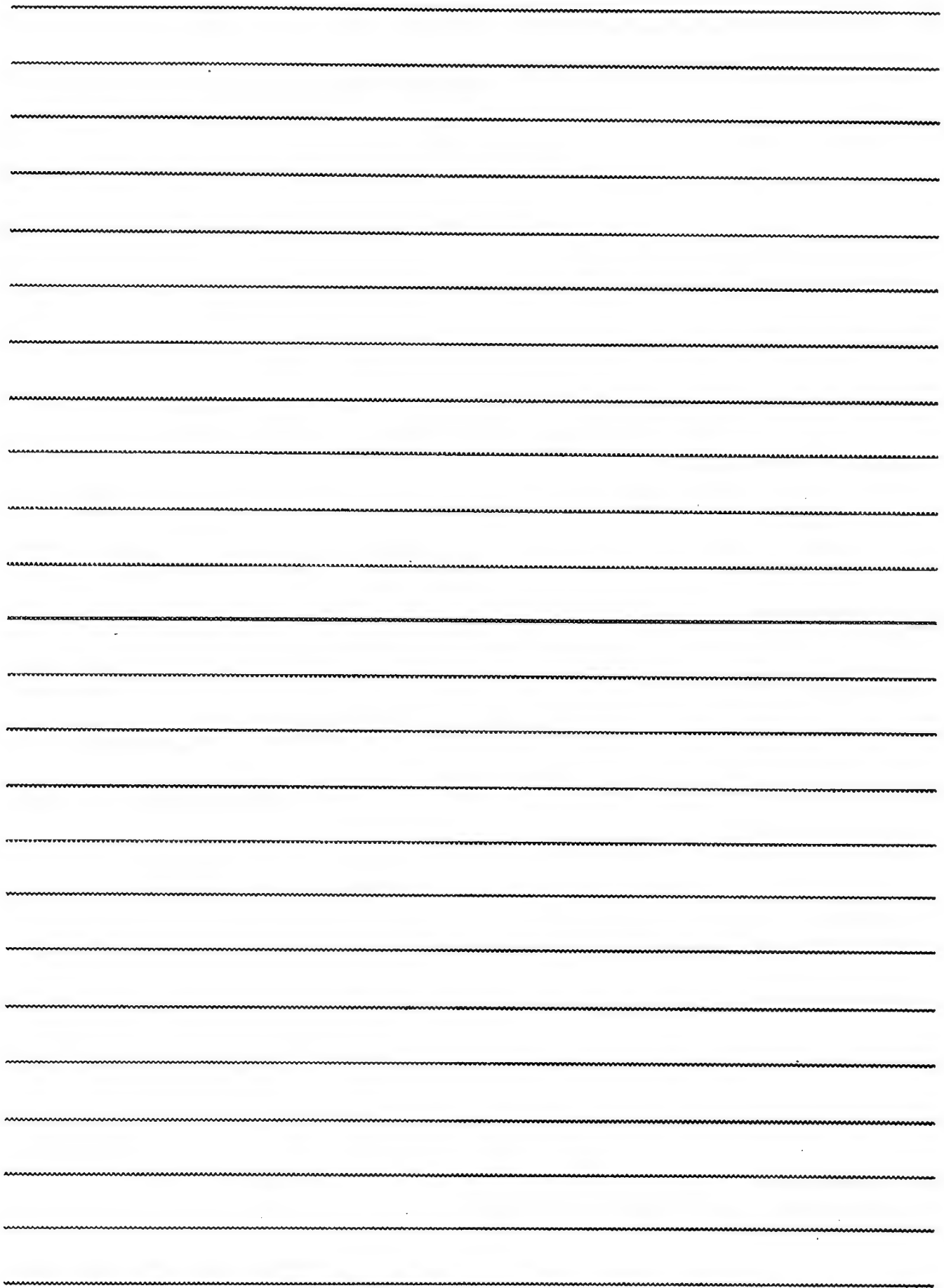
Handwriting practice lines consisting of multiple horizontal dashed lines for tracing and solid lines for writing.





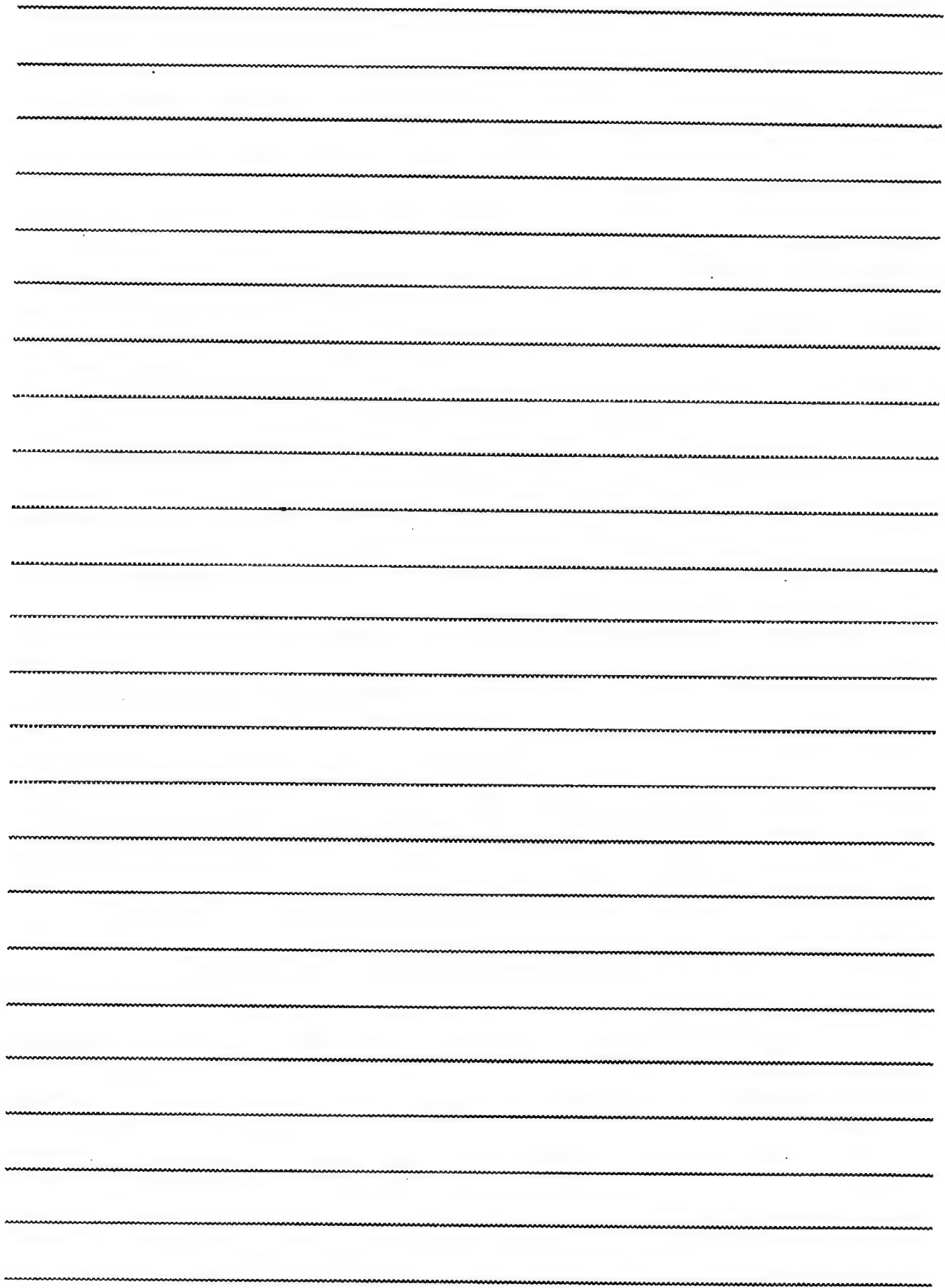
الإجابة

[illegible]



Blank lined paper for writing.

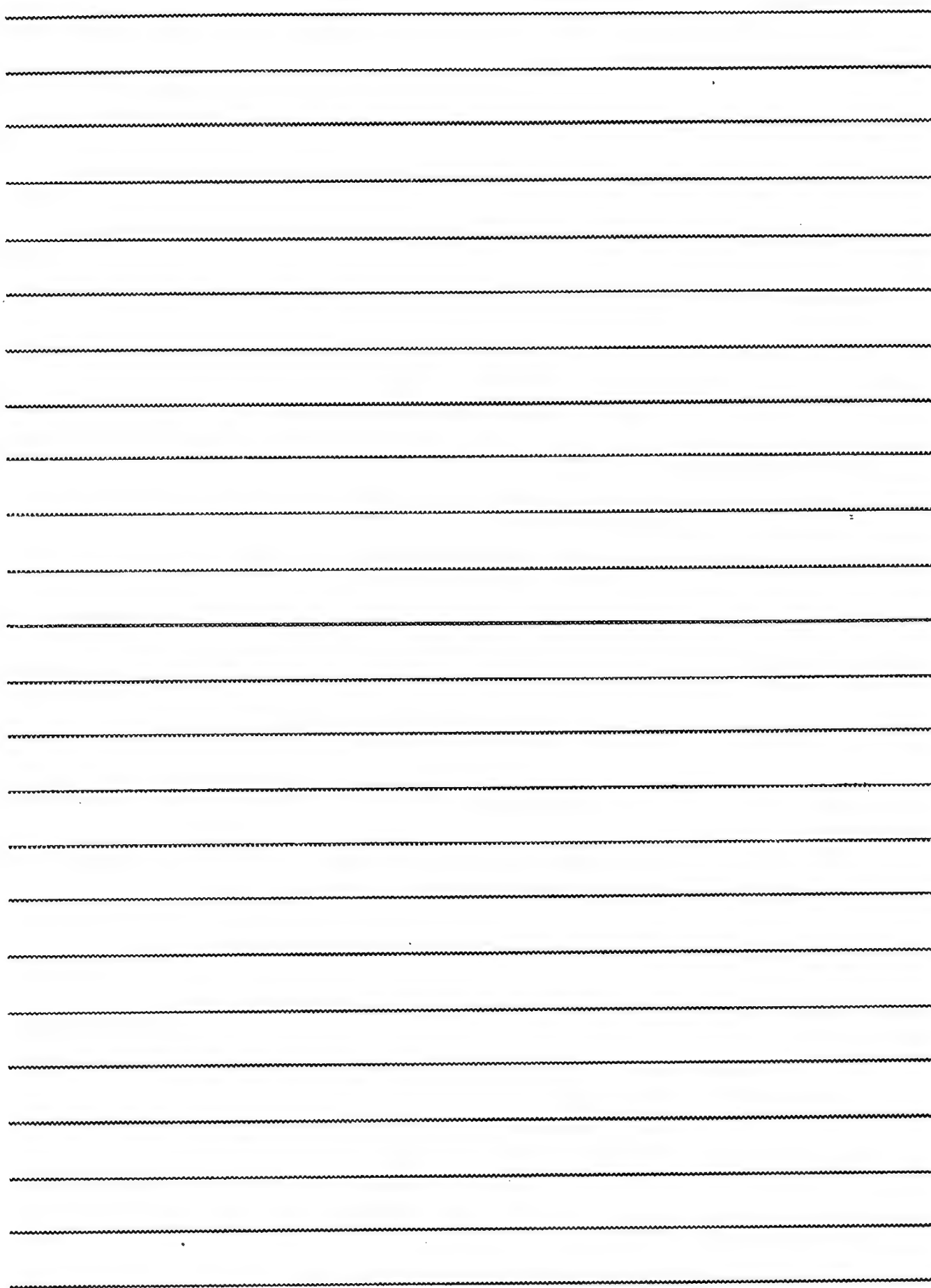
[illegible]

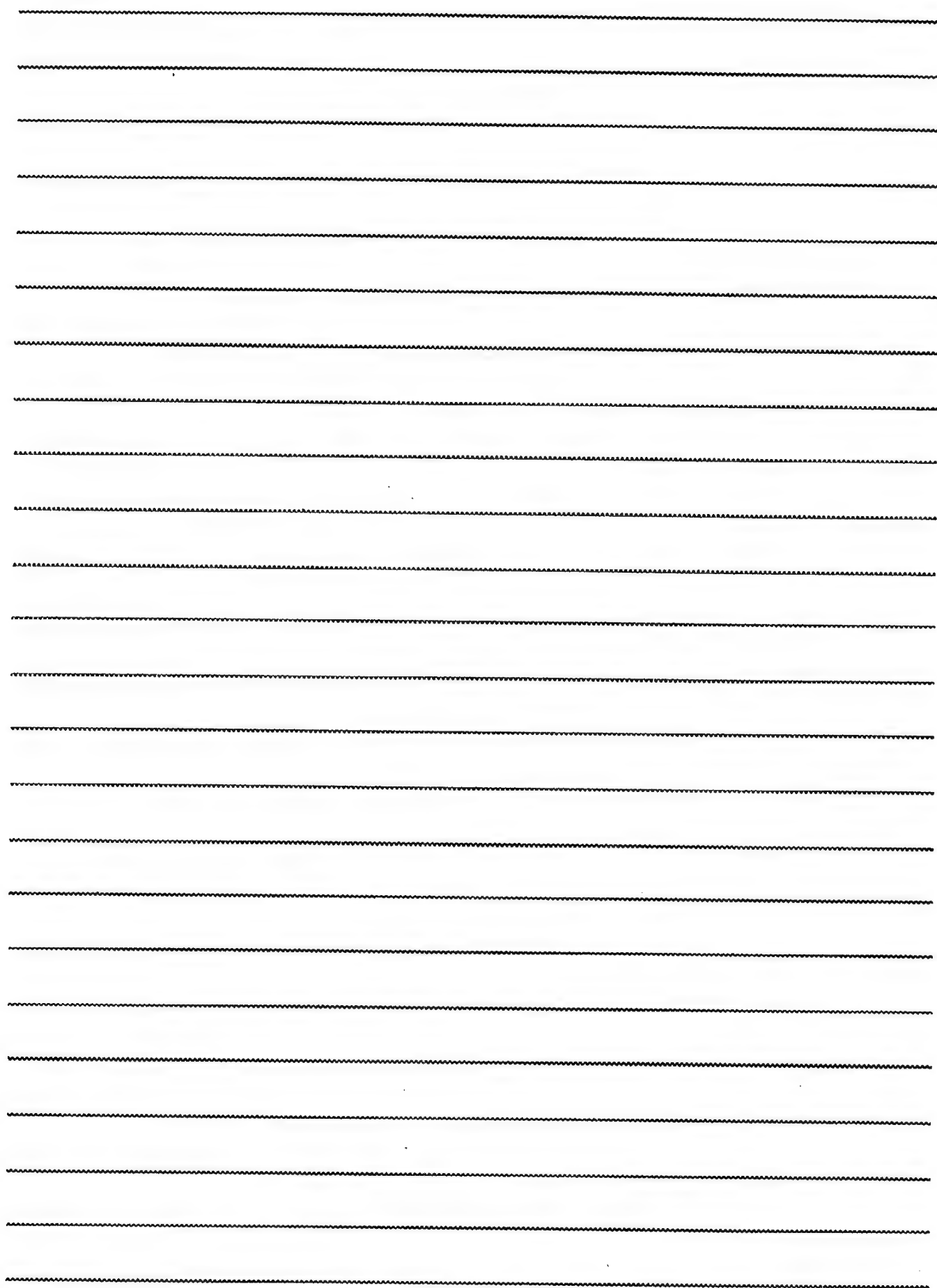


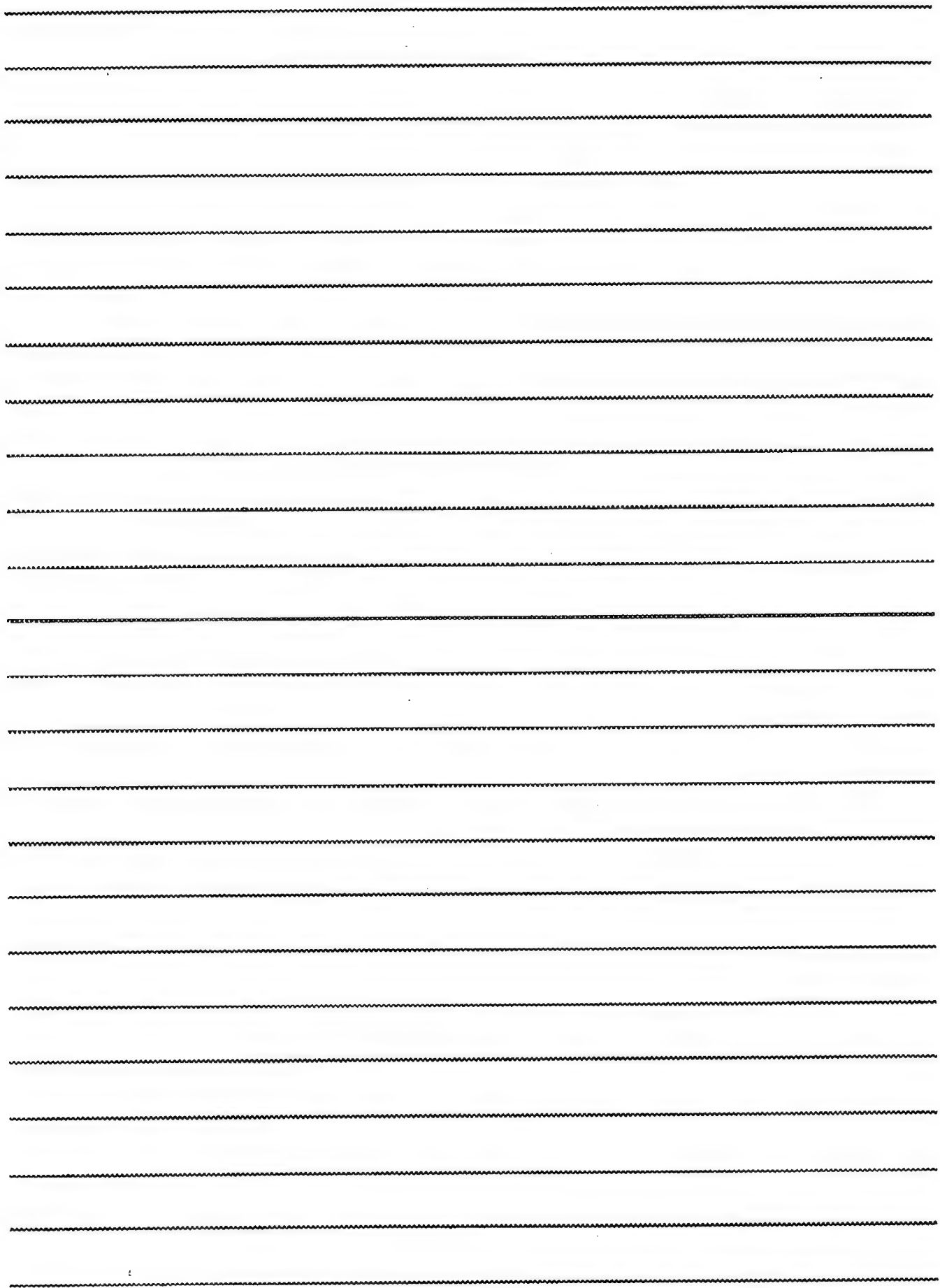
أشرح هذه العبارة موضحاً الخطوات التى يمكن للمراجع الخارجى اتباعها فى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة .

الإجابة

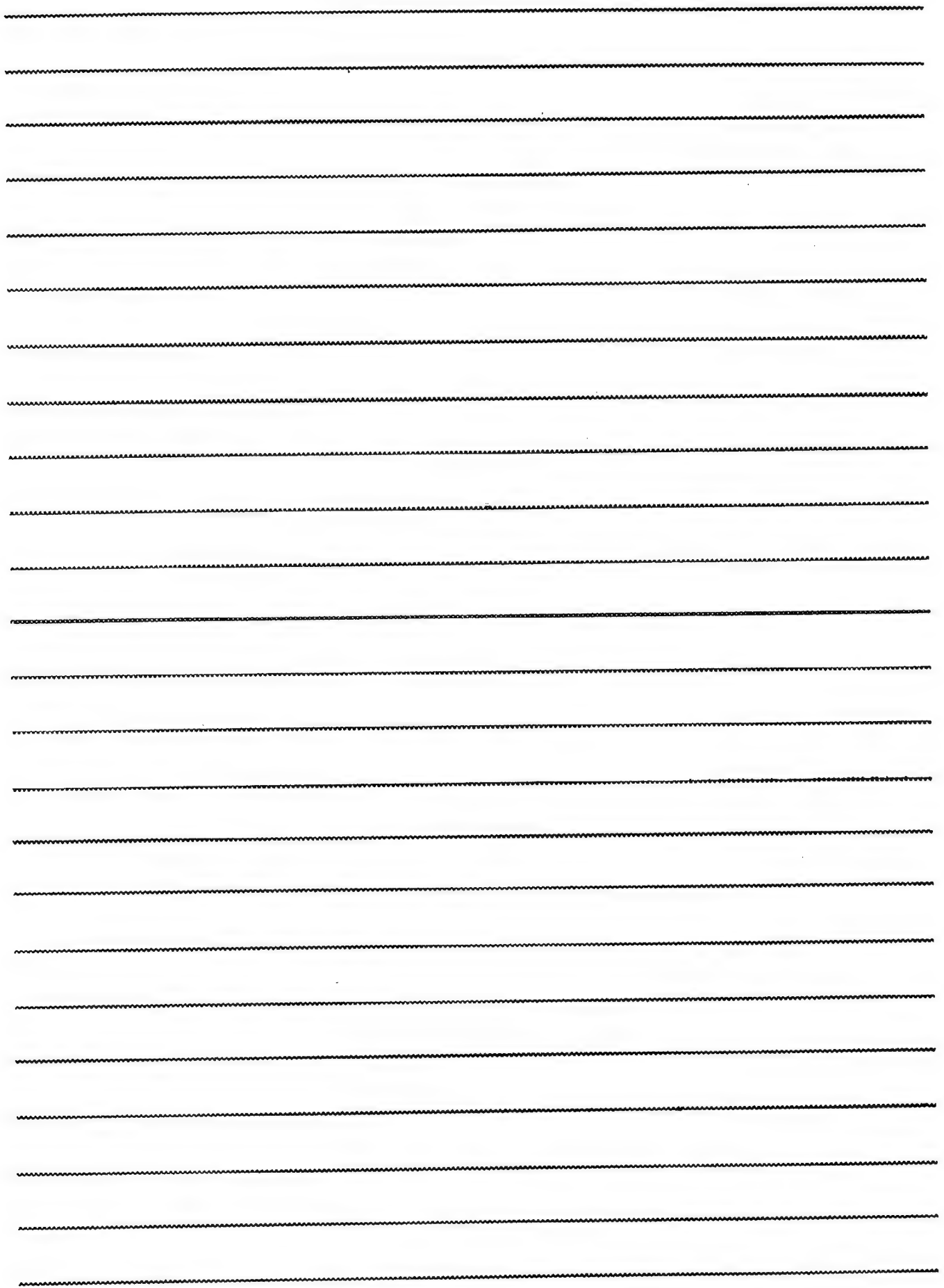
This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There is no handwriting or other markings on the paper.

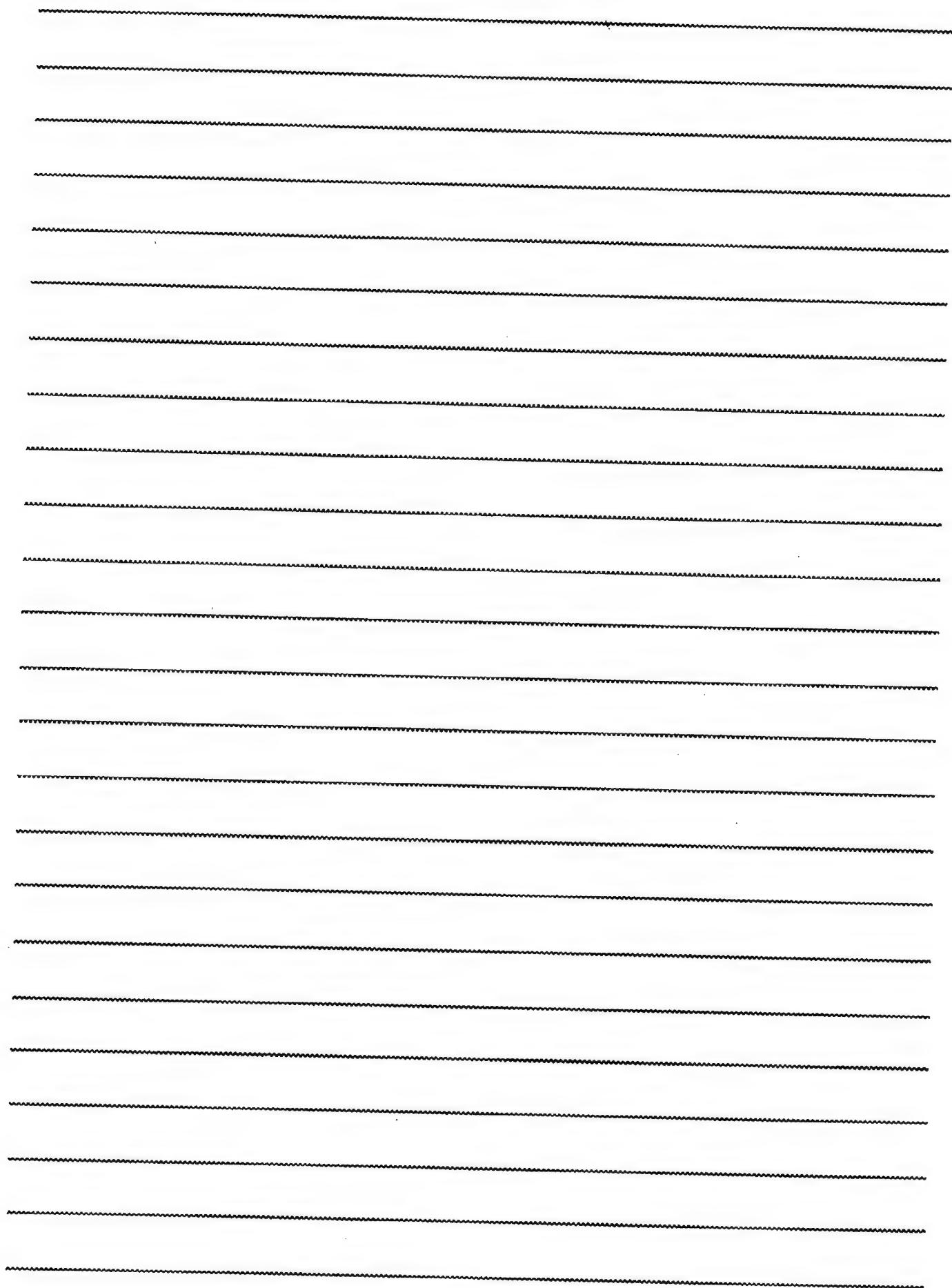


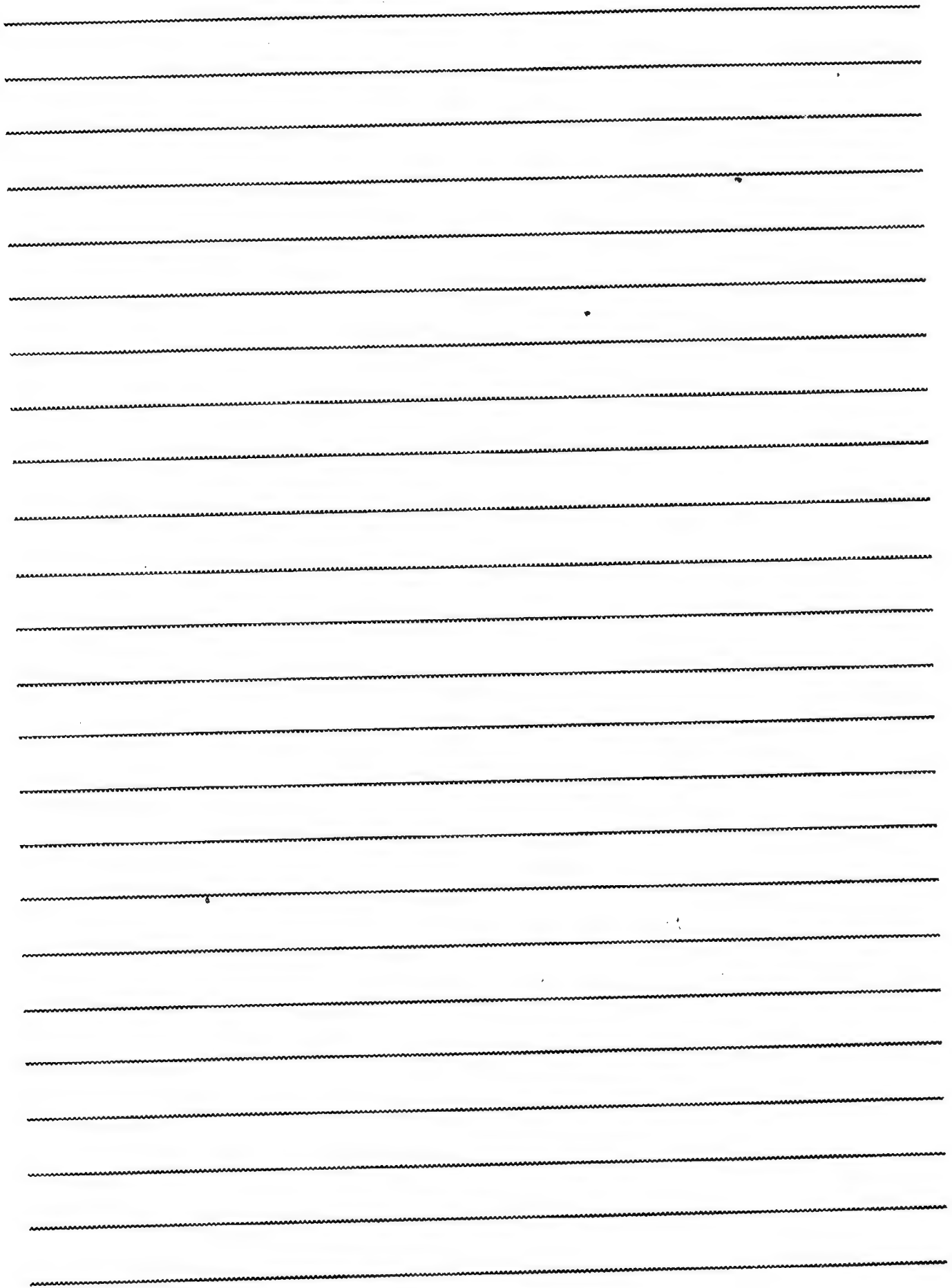




Handwriting practice lines consisting of 24 horizontal rows. Each row is composed of three dashed lines: a top line, a middle line, and a bottom line, providing a guide for letter height and placement.







السؤال الخامس عشرة

عند مراجعتك للحسابات الختامية والميزانية لإحدى الشركات المساهمة قررت سحب عينة من فواتير البيع لفحصها وكانت أول فاتورة بيع أول السنة المالية برقم ١٠١ وآخر فاتورة بيع فى نهاية السنة برقم ٥٠٠ ، وقررت أن تأخذ حجم عينة ١٠٪ من هذه الفواتير . والمطلوب تحديد أرقام الفواتير التى تضمها هذه العينة فى ظل كل من :

١ - طريقة العينة العشوائية المقيدة .

٢ - طريقة العينة العشوائية المنتظمة .

[ملحوظة : يمكن استخدام جداول الأرقام العشوائية جدول رقم (١) المرفق بالكتاب]

الإجابة

١ - فى ظل طريقة العينة العشوائية المقيدة :

عدد الفواتير التى يتم سحبها فاتورة
أول فاتورة تم اختيارها هى الفاتورة رقم
الفواتير المسحوبة تحمل أرقام
.....

١ - فى ظل طريقة العينة المنتظمة :

عدد الفواتير التى يتم سحبها فاتورة
أول فاتورة تم اختيارها هى الفاتورة رقم
الفواتير المسحوبة تحمل أرقام
.....
.....

السؤال السادس عشر

أحد الاجراءات الأساسية فى الرقابة الداخلية على المشتريات فى شركة مساهمة تجارية « أن يكون طلب الشراء معتمدا من المسئولين الذين لهم حق التصريح باجراء عملية الشراء » . وقد تبين لك من فحصك لحسابات هذه الشركة فى السنة السابقة أن نسبة المخالفة لهذا الاجراء الرقابى ١,٥ ٪ . وفى السنة الحالية قررت التحقق من مدى التزام العاملين بالشركة بهذا الاجراء والرقابى وحددت معامل الثقة ٩٠ ٪ والحد الأعلى لدرجة الدقة ١٠ ٪ فالمطلوب :

- ١ - تحديد حجم العينة لعدد عمليات الشراء التى تستوفى هذه الشروط .
 - ٢ - وإذا قمت بسحب مفردات العينة التى حددتها وأكتشفت وجود مخالفة واحدة لهذا الاجراء الرقابى فى مفردات العينة التى فحصتها فهل تعتقد أن الشركة تلتزم بهذا الاجراء الرقابى على المشتريات .
- (ملحوظة : يمكنك استخدام الجداول المرفقة بالكتاب)

الإجابة

- ١ - حجم العينة الذى يستوفى هذه الشروط = مفردة
تم تحديده كما يلى :
.....

- ٢ - تقييم نتائج فحص العينة :

.....
.....
.....
.....
.....

السؤال السابع عشر

عند مراجعتك لبند « السلف المستديمة » فى احدى الشركات المساهمة وجدت أن نظام الرقابة الداخلية على هذه السلف بالشركة ينص على أنه « يتعين عدم استخراج شيك أمين العهدة عند الاستعاضة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة » . وفى ضوء فحصك لهذا البند فى السنة السابقة وجدت أن معدل المخالفة لهذا الاجراء الرقابى لايزيد عن نسبة ١ ٪ . وقد قررت الوقوف على مدى الالتزام بهذا الاجراء الرقابى فى السنة الحالية وحددت معامل الثقة ٩٥ ٪ والحد الأعلى لدرجة الدقة بنسبة ٥ ٪ فالمطلوب :

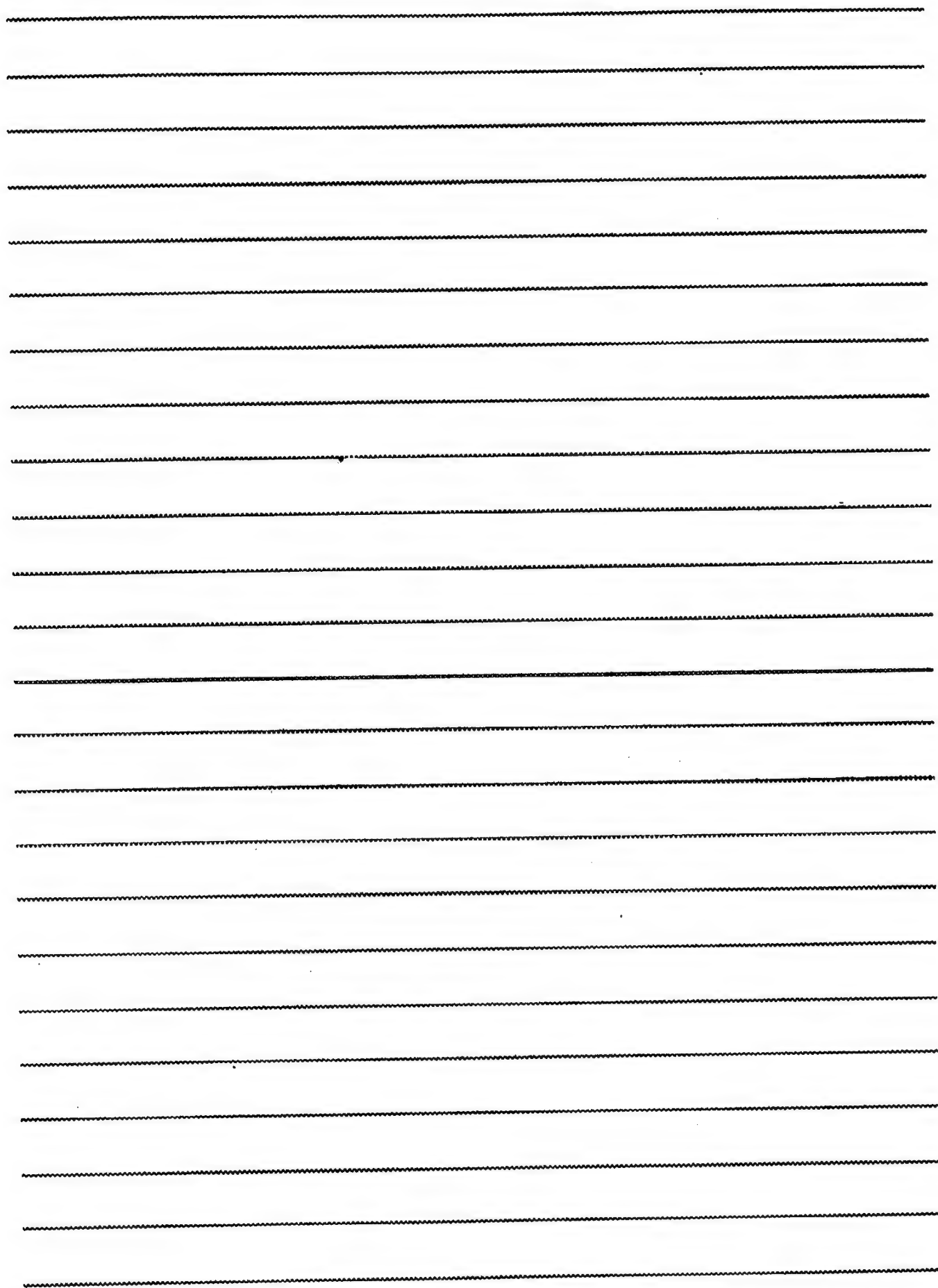
- ١ - تحديد حجم العينة الذى يستوفى هذه الحدود .
 - ٢ - واذا تبين لك عند الفحص الفعلى لمفردات العينة التى قمت بسحبها بعد تحديدها فى البند السابق أن هناك عدد ٢ مخالفة لهذا الاجراء الرقابى ، فهل تعتقد (فى ضوء تقييمك لنتائج الاختبار) أن هناك التزام بهذا الاجراء الرقابى .
- (ملحوظة : يمكن استخدام الجداول المرفقة بالكتاب)

الإجابة

- ١ - حجم العينة الذى يستوفى هذه الشروط = مفردة
تم تحديده كما يلى :

- ٢ - تقييم نتائج فحص العينة :

Blank lined paper with horizontal ruling lines.



Blank lined page for writing.

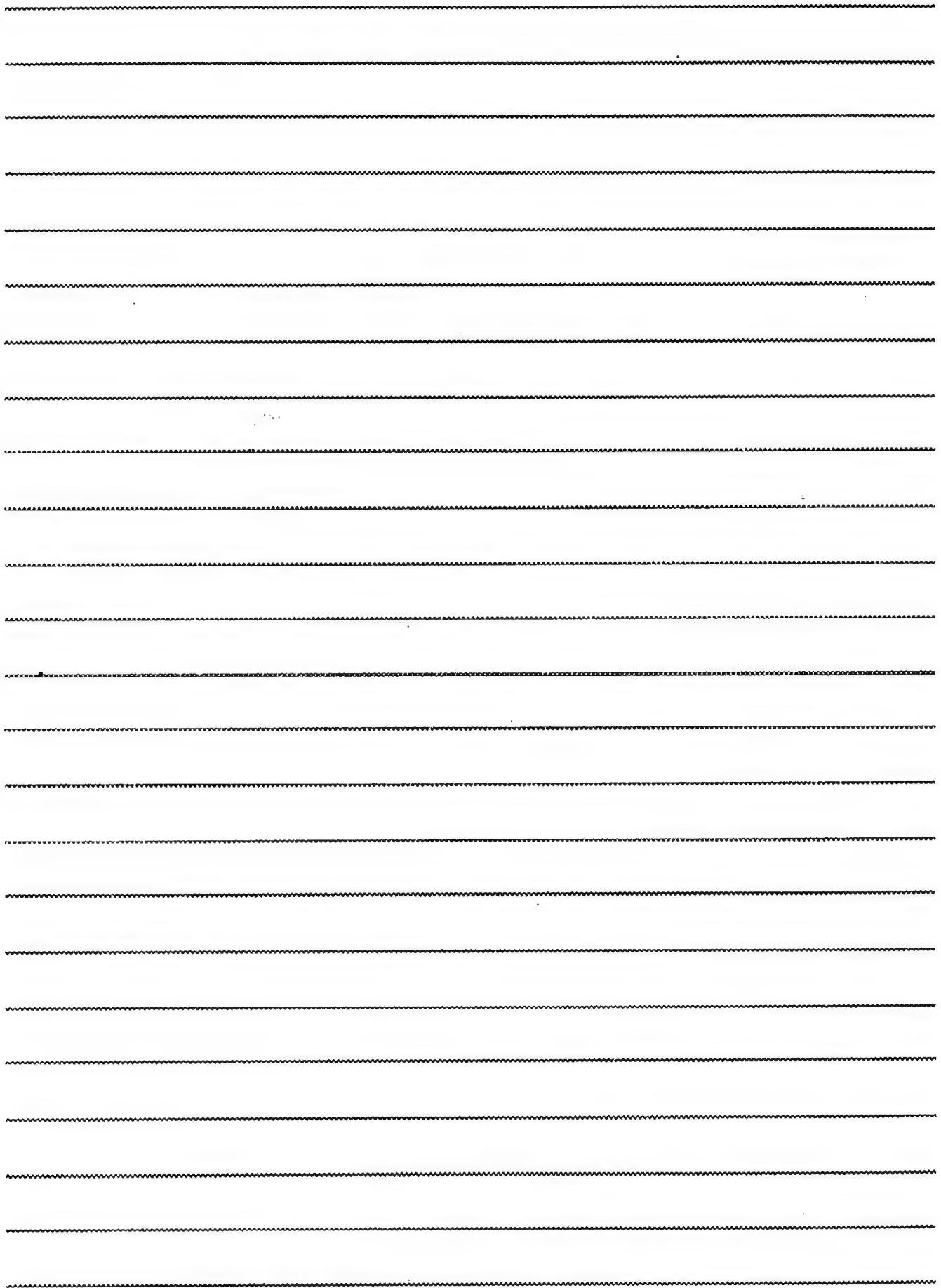
السؤال التاسع عشر

« من الخصائص الأساسية لأدلة الاثبات في المراجعة أن تكون كافية وتفي بالغرض المستخدمة من أجله » .

أشرح هذه العبارة مؤيداً شرحك بأمثلة لأدلة الاثبات الكافية والتي تفي بالغرض عند تحقيق البنود الآتية التي تظهر بميزانية إحدى الشركات التجارية في ١٩٩٣/٦/٣٠ .

٦٠٠٠٠	جنيه	سيارات
٤٠٠٠٠	جنيه	أرفف وتركيبات
١٢٠٠٠٠	جنيه	مخزون بضائع بغرض البيع (يتضمن ٢٠٠٠٠ ج بالطريق)
٣٠٠٠٠	جنيه	موردين
٨٠٠٠٠	جنيه	نقدية بالبنوك (حساب جارى)
١٠٠٠٠	جنيه	نقدية بالصندوق

الإجابة



This image shows a single page of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

السؤال العشرون

عند مراجعتك لحسابات احدى الشركات المساهمة فى ١٩٩٧/١٢/٣١ لاحظت مايلى :

١ - لم يتم تحميل أهلاك الآلات وقيمتة ٥٥٠٠٠ جنيه فى حساب الأرباح والخسائر بحجة أن أرباح العام الحالى أقل من أرباح الأعوام السابقة وأن تحميل الاهلاك يعوق اجراء توزيعات الأرباح .

٢ - تم تحميل ح/ الأرباح والخسائر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه احتياطى قانونى .
٣ - تم شراء آلة من أحد الموردين بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد سدد نصف ثمنها نقدا ، ٢٥ ٪ من هذا المبلغ بموجب كمبيالة ، ٢٥ ٪ الباقية حصل المورد مقابلها على احدى الآلات المستعملة من الشركة وقد تبين لك أن القيمة الدفترية لهذه الآلات المستعملة ٢٠٠٠٠ جنيه ولم يتضمن الأرباح والخسائر اى مبالغ عن هذه التسوية .

٤ - ورد كشف الحساب الجارى الخاص بالشركة لدى بنك مصر فى ١٩٩٧/١٢/٣١ وتبين منه ان يختلف عن رصيد ح/ جارى البنك فى دفاتر الشركة بنقص قدره ٤٠٠٠٠ جنيه وأدرج بالميزانية الرصيد الدفترى .
والمطلوب : تفنيد الآراء السابقة وبيان موقفك منها كمراقب حسابات لهذه الشركة .

الإجابة

Blank lined paper with horizontal ruling lines.

السؤال الثانى والعشرون

- ١ - انقد السياسات أو المذاهب المحاسبية المختلفة من منظور مراجعى فقط ،
موضحا تأثيرها على اعداد وعرض القوائم المالية الختامية فى الوحدات
الاقتصادية مع ايضاح ما يبدو لك من مقترحات وتوصيات فى هذا المجال .
- ٢ - اشرح تأثيرات التضخم المالى على تكلفة استعمال الأصول الثابتة
(الخدمات طويلة الأجل) فى المنشآت الصناعية الكبرى خلال الفترات
المحاسبية ، ثم وضع أبعاد هذه المشكلة من النواحي المحاسبية والمالية
والضريبية والادارية ، وماهى مقترحاتك لعلاج هذا الموضوع مبينا موقفك
كمراقب حسابات لمثل هذه المنشآت ازاء ما يترتب على ذلك من نتائج على
القوائم المالية الختامية وما الذى تشير به فى التقرير النهائى الذى تقدمه
لتوضيح هذه الأمور .

الإجابة

